

2012

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

CASTAÑO VIVAS GUILLERMO

ANALISIS COMPARATIVO DE LA CUENTA DE INVENTARIOS ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EMITIDAS POR LA FUNDACION IFRS Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN COLOMBIA.

2012

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

CASTAÑO VIVAS GUILLERMO

ANALISIS COMPARATIVO DE LA CUENTA DE INVENTARIOS ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EMITIDAS POR LA FUNDACION IFRS Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN COLOMBIA.

PROYECTO DE GRADO PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

DIRECTOR

GIRALDO GARCÉS GREGORIO ANTONIO

PROFESOR DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS

Santiago de Cali

Tabla de contenido

I.	INTRODUCCION.....	9
II.	ANTECEDENTES	10
III.	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	13
IV.	FORMULACIÓN DEL INTERROGANTE DE LA INVESTIGACIÓN	15
V.	OBJETIVOS	15
VI.	JUSTIFICACIÓN.....	16
VII.	MARCO DE REFERENCIA TEÓRICO.....	17
VIII.	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	24
IX.	FUENTES DE INFORMACIÓN	25
X.	CRONOGRAMA	26
1.	GENERALIDADES Y CONTEXTO SOBRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC).....	27
	INTRODUCCION.....	28
1.1.	RESEÑA SOBRE HISTORIA Y ACTUALIDAD DE LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL	30
1.1.1.	En su inicio	30
1.1.2.	En la actualidad.....	31
1.2.	LAS NORMAS Y LOS PROCESOS.....	35
1.2.1.	Estándar Contable y Ente Regulador	35
1.2.2.	Proceso de Convergencia entre Normas contables nacionales y Normas Internacionales de Contabilidad	36
1.2.3.	Proceso de Adopción de Normas contables nacionales a Normas Internacionales de Contabilidad	37
1.2.4.	Proceso de Adaptación de Normas contables nacionales a Normas Internacionales de Contabilidad	38
1.3.	ORGANISMOS INTERNACIONALES DE NORMATIZACIÓN CONTABLE	40
1.3.1.	Armonización de carácter público	40
1.3.2.	Armonización de carácter privado	42
1.4.	FUNDACIÓN IFRS.....	44

1.4.1.	Reseña Histórica de la Fundación IFRS (Vigente desde Julio 2010).....	44
1.4.2.	Actualidad de la Fundación IFRS	45
1.4.3.	Estructura de la Fundación IFRS	46
1.5.	ESTANDARES INTERNACIONALES	53
1.5.1.	Elaboración, publicación y emisión de una Norma IFRS	53
1.5.2.	Elaboración, publicación y emisión de una Interpretación.	55
1.6.	REFERENCIA SOBRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EMITIDAS POR LA FUNDACION IFRS..	56
1.7.	REFERENCIA SOBRE EL MARCO CONCEPTUAL EN COLOMBIA Y LAS NORMAS DE CONTABILIDAD	62
2.	NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC 2): INVENTARIOS Y NORMAS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA APLICABLES A INVENTARIOS.....	68
	INTRODUCCION.....	69
2.1.	INTERNATIONAL ACCOUNTING ESTÁNDAR (IAS) 2.....	73
	Objetivo.....	73
	Alcance	73
	Definiciones.....	75
	Medición de los inventarios.....	75
	Costo de los inventarios	76
	Costos de adquisición.....	76
	Costos de transformación	76
	Otros costos	77
	Costo de los inventarios para un prestador de servicios	78
	Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos	78
	Técnicas de medición de costos	78
	Fórmulas de cálculo del costo	79
	Valor neto realizable	80
	Reconocimiento como un gasto	81
	Información a revelar	82
	Fecha de vigencia	83

Derogación de otros Pronunciamientos	83
2.2. DECRETO REGLAMENTARIO 2649 DE 1993 y OTRAS DISPOSICIONES SOBRE INVENTARIOS EN COLOMBIA NORMAS TECNICAS APLICABLES A LOS INVENTARIOS	84
2.2.1. DECRETO REGLAMENTARIO 2649 DE 1993 ART. 63	84
2.2.2. D.R. 2649/93 ART 63 – APARTES DEROGADOS SOBRE AJUSTE DE LA UNIDAD DE MEDIDA	84
2.2.3. SISTEMAS DE INVENTARIOS.	85
2.2.4. PROVISIONES DE INVENTARIOS.	94
3. COMPARATIVOS ENTRE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC 2): INVENTARIOS Y NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS SEGÚN PCGA APLICABLE A INVENTARIOS	95
INTRODUCCION.....	96
3.1. COMPARACION DECRETO 2650/93 vs NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EMITIDAS POR LA FUNDACION IFRS	97
3.1.1. Materias primas.....	97
3.3.2. Productos en proceso	98
3.3.3. Obras en construcción, Obras de Urbanismo y contratos en ejecución	98
3.3.4. Cultivos en desarrollo y Plantaciones agrícolas.....	99
3.3.5 Productos terminados	100
3.3.6. Mercancías no fabricadas por la empresa.	100
3.3.7. Bienes raíces para la venta.....	101
3.3.8. Semovientes.....	101
3.3.9. Terrenos.....	102
3.3.10. Materiales, repuestos y accesorios.....	102
3.3.11. Envases y empaques.....	103
3.3.12. Inventarios en transito	103
3.3.13. Provisiones.....	104
3.2. COMPARATIVO CONCEPTUAL - NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (fundamentalmente NIC/IAS 2 emitida por Fundación IFRS) vs NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS DE INVENTARIOS.....	105
3.2.1. Definición	105
3.2.2. Reconocimiento como Activo.....	106

3.2.3.	Reconocimiento de Disposición (Uso).....	106
3.2.4.	Valoración.....	107
3.2.5.	Métodos de Valoración	108
3.2.6.	Revelaciones.....	110
3.2.7.	Casos No Incluidos en la IAS 2	111
CONCLUSIONES.....		117
GLOSARIO.....		123
BIBLIOGRAFÍA.....		125

Con todo mi amor dedico este logro

*A mi padre que desde la luz del Señor me bendice y observa
con beneplácito lo que su fuerza no alcanzó.*

*A mi madre que siempre ha estado conmigo, su consejo, alegría
y optimismo ha contagiado mi vida y me ha hecho una persona
de bien.*

A mis hermanos quienes son mis mejores amigos.

*A Andrea mi esposa, quien ilumina mi vida con amor y
esperanza.*

Todo mi agradecimiento

*A la mejor institución de educación superior... mi
Universidad del Valle.*

*A los profesores que hicieron un buen profesional y una mejor
persona con criterio para aportar cada día a esta sociedad.*

A mi tutor Gregorio Giraldo quien me guió en este último paso.

I. INTRODUCCION

Los estándares internacionales de contabilidad y su aplicación paulatina y progresiva en el contexto contable internacional es un hecho de extrema relevancia e importancia que debe ser analizado para que las interpretaciones, cambios y nuevas aplicaciones sean entendidas a la luz de las teorías, pero así mismo del impacto contable, financiero y tributario que tendrá en las organizaciones a nivel nacional. La información brindada por la contabilidad es necesaria para todas las partes interesadas y de allí que se deba preguntar sobre la verdadera incidencia de la aplicación de las NIC en Colombia.

La información contable a nivel internacional con la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad tiene por objeto influir positivamente en la credibilidad y confianza de los usuarios, dar uniformidad a los criterios y normas aplicados en una misma transacción, facilitar la comparación de las organizaciones, disminuir la brecha que surge por la divergencia y multiplicidad de normas generalmente aceptadas en función de cada país.

Ante este discurso se debe comprender el origen de las NIC, para ello se entregará una conceptualización de términos y hechos que enmarcan su historia y los intereses creados para su desarrollo. La dinámica histórica reciente de las NIC permite conocer el preámbulo de su aplicación en Colombia.

La aplicación de las NIC afecta directamente el ejercicio de la profesión contable dado el cambio en procedimientos y formas de presentación de la información; un tema álgido además, por la tendencia a los cambios en el aseguramiento de la información contable, que en ultima, es un asunto poco socializado pero que está inherente al primero.

En Colombia inicia la discusión del tema de adoptar y/o adaptar (dos conceptos distintos) las normas internacionales de contabilidad, como consecuencia del auge del comercio internacional generado en nuestra historia reciente con impacto en la dinámica macroeconómica, sumado a la tendencia globalizada de los mercados que penetra a todos los países a través de organismos supranacionales.

Los empresarios de importantes compañías observaron que sus productos tenían acogida en otros países y que su consumo comenzaba a ser masivo, por lo tanto, tenían que implementar otro sistema que fuera más rentable tanto estratégica como financieramente y además minimizar el trámite de importar y exportar, evitando una serie de costos de preparación de información contable de conformidad con las diferentes normativas. Este contexto comercial orientó el conocimiento, los recursos, la maquinaria y la materia prima para el país hacia el cual era necesario exportar, y elaborar allí el producto para la venta; aparece

entonces lo que se ha denominado inversión extranjera en la economía interna de los países, que terminó por convertirse en una figura empresarial muy común hoy en día, conocida como las Empresas de compañías multinacionales. A lo anterior se suman dos elementos más recientes que han determinado la consolidación de la contabilidad internacional, los cuales son la globalización económica y el comercio electrónico.

II. ANTECEDENTES

De acuerdo con Abel María Cano¹, hacia 1963 la contabilidad internacional ya era observada como una rama válida de la contabilidad. En esa época el autor menciona que se publica un artículo titulado: “La dimensión del problema de la contabilidad internacional” el cual provocó que grandes grupos de interés se preocuparan por el desarrollo de la rama. Algunos de ellos fueron la Organización Mundial del Comercio (OMC), la banca multilateral y los organismos reguladores del sector financiero en los diferentes países, los que hoy se conocen como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, quienes se convirtieron en pioneros de la mencionada armonización contable.

Según Amat Oriol² las NIC pueden contribuir a solucionar parte de los principales problemas apuntados por la diferencia en los criterios en la forma y fondo de la información contable. Siendo así con un verdadero panorama de las NIC y su impacto en Colombia se debe tener el criterio diáfano para establecer las ventajas y desventajas de la convergencia.

Por otra parte, Gabriel Vázquez Trisancho, argumenta que la mayoría de organizaciones nacionales deberán ajustar los sistemas de información de tal forma que permitan las mediciones, presentaciones y revelaciones exigidas por los estándares internacionales de contabilidad y de aseguramiento. Se sabe que los sistemas creados en Colombia, acumulan información pero no identifican las variables necesarias para una adecuada medición y actualización de la información, como las propiedades planta y equipos, la cartera, el leasing financiero, los activos no corrientes mantenidos para la venta, los inventarios, los activos biológicos, las propiedades inmobiliarias como inversión, entre otras. En ese sentido el autor dice:

Con la adopción de las NIC en Colombia surgirá una nueva cultura contable entre otros que permita las mediciones económicas propuestas

¹CANO Morales, Abel. Las normas internacionales en la contabilidad y la entrada en vigencia de la ley 1314 de 2009 en el contexto contable colombiano. (en línea) Observatorio de la Economía Latinoamericana, N° 121, 2009. Texto completo en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/09/amcm.htm>. Recuperado 10 Oct. 2010

²AMAT, Oriol y otros. Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad. Barcelona. Octubre de 2004 Pág. 10

en los estándares internacionales, donde por ejemplo, las depreciaciones se efectuarán sobre el valor razonable de los activos, con efectos directos sobre costos, precios de ventas y estudios de retorno sobre la inversión. Desaparecerán las valorizaciones y las provisiones. Los empresarios deberán asumir igualmente un nuevo reto en cuanto al aseguramiento, que exige de los auditores un cubrimiento técnico de riesgos de negocios, mediciones de áreas críticas, determinación de zonas con posibilidad de fraude y error entre otros factores exigidos por los estándares de auditoría para lograr un alto nivel de seguridad. En la práctica profesional en Colombia no se viene con rigurosidad aplicando, excepto en el caso de las firmas multinacionales de auditoría que deben cumplir con dichos estándares por exigencia de sus casas matrices. Son aparentemente mayores costos, pero se trata de un control de negocios compatible con las buenas prácticas internacionales avaladas por la comunidad mundial, tanto financiera como bursátil. Ya las principales empresas del país lo entendieron y ya lo hicieron: Ecopetrol, Colombina, Empresa de Acueducto de Bogotá, Banca internacional, Bavaria y todas las inversiones de clase mundial instaladas en nuestro país³.

Por otra parte el profesor y C.P. Marco Antonio Machado Rivera⁴ manifiesta que la contabilidad no puede ser reducida a la expresión “el lenguaje de los negocios” toda vez que esto significaría que la contabilidad está sujeta a los intereses de las organizaciones quienes en medio de los procesos comerciales y financieros requieren la herramienta en el marco de la relación costo-beneficio. El papel de la Contabilidad debe superar las necesidades que surgen de los objetivos estandarizados y de los intereses que surgen de esta visión. Son necesarias las reglas y normativas (aunque subordinan el criterio profesional) en tanto que evitan (minimizan) el uso de la contabilidad creativa; se requiere de un modelo contable acorde con las necesidades del país que se oriente a satisfacer las necesidades de las partes en general. Ante esto se debe reconocer la productividad, calidad, competitividad y efectividad de las organizaciones nacionales. Se debe tener en cuenta que tener una posición crítica ante la estandarización no significa que las normas vigentes en Colombia satisfacen las necesidades actuales, en ese sentido Marco Machado y Oscar López referencian que: “el nivel de satisfacción (de las normas vigentes) puede estar relacionado con una calificación de 1.6 sobre 5 que diversos agentes otorgan al modelo contable Colombiano... se presentó que un 62% piensa que la calidad del modelo es muy baja, un 26% piensa que es baja, un 6% que es media y un

³VÁSQUEZ Tristancho, Gabriel. Colombia Contabilidad mas aseguramiento internacional. (en línea). Texto Completo en <http://www.actualicese.com/opinion/colombia-contabilidad-mas-aseguramiento-internacional-i-gabriel-vasquez-tristancho/>. Recuperado 11 Oct. 2010.

⁴MACHADO Rivera Marco Antonio. De la Regulación a la planificación: Un tránsito necesario para construir pensamiento contable. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No. 46 de Ene. - Jun. 2005.

6% que es alta, en general ninguno piensa que es muy alta”⁵. Machado Rivera considera que asumir las normas contables que interesan a las firmas que cotizan y negocian en bolsa “constituye un problema conceptual y representa una reducción de lo contable y financiero al mundo de lo bursátil y es una muestra fehaciente del analfabetismo contable”⁶. Se hace necesario entonces debatir la normatividad contable, la metodología y el marco conceptual, por lo que la planificación es previa a la regulación. Se abandonaría el mecanicismo de la regulación y se construiría pensamiento contable integral.

El profesor del Depto. de ciencias contables de la Universidad de Antioquia Javier Carvalho⁷ en atención a la reunión de la Comisión Interamericana de Investigación Contable realizada en Santiago de Chile en agosto de 1998, presentó un comparativo conceptual entre las normas promulgadas por el IASC y las normas contables colombianas. En este trabajo el profesor Carvalho compara en términos conceptuales y generales los criterios internacionales relacionados con las NIC y la legislación nacional para ello compara mediante cuadros (NIC vs Normas Colombianas) los siguientes aspectos: Fuentes de las normas contables, Objetivos de los estados financieros, Modelo contable (Capital a mantener-Unidad de medida-Criterios de valuación a aplicar), Cualidades de la información financiera, Principios fundamentales de la contabilidad, Normas Generales de Valuación (Reconocimiento Variaciones Patrimoniales-Modificaciones a resultados ejercicios anteriores Hechos posteriores al cierre- Contingencias-Crédito Mercantil-Criterios generales de valuación), Marco Inflacionario y Normas contables de exposición; de sus conclusiones se resalta que según su análisis hay pocas diferencias sustanciales entre ambas normatividades, en cada temática tratada simplifica sus apreciaciones y el documento es poco explicativo. Además su análisis no es de fondo en lo relacionado al posible impacto económico en Colombia resultante de aplicar el modelo contable internacional que presenta sistemas de valuación aplicables en algunos rubros con el consecuente impacto en los tributos por otra parte no se adentra en la problemática generada por el origen de las normas. Finalmente el profesor Carvalho explica que el modelo contable colombiano es semejante con la normativa internacional en los conceptos de capital a mantener (patrimonio financiero y operativo); así mismo el concepto de unidad de medida, en tanto que para la valuación es uniforme el criterio nacional con respecto al uso del “valor histórico ajustado” (en su momento con corrección monetaria). Las cualidades de la información tienen las mismas características aunque en Colombia la prudencia y la sustancia económica de las transacciones son consideradas como básicas.

⁵ MACHADO, Marco y LOPEZ, Oscar. Revisoría Fiscal y modelo contable: una aproximación a su relación. En: Simposio de Revisoría Fiscal (XXI: 2004, Neiva) Pág. 26.

⁶ MACHADO, Op. Cit., Pág. 63

⁷ CARVALHO, Javier. Diferencias Fundamentales entre las normas colombianas y las NIC promulgadas por la IASC. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No 34 de marzo 1999

En Colombia, el 20 de junio de 2011 la Superintendencia de Servicios Públicos⁸ radicó ante el Consejo Técnico de Contaduría Pública su respuesta al documento emitido Comité Técnico del Sector Financiero CTSF denominado “Análisis del marco conceptual de las NIIF versus principios contables en Colombia”, en su contenido se observan las apreciaciones que hace la Superintendencia respecto al desarrollo e implementación de las NIC bajo el amparo de la ley 1314 de 2009 y los avances a la fecha. Lo relevante del documento, para efectos del presente trabajo, son los cuadros comparativos desarrollados en el aparte V del texto denominado: Análisis comparativo marco conceptual IFRS – PCGA. En su descripción se aportan en resumen los aspectos relevantes que contribuyen al estudio y revisión del marco conceptual en la etapa inicial de convergencia. Es un documento más analítico con sentido crítico del proceso que se desarrolla y menciona puntualmente la problemática generada por la diferencia entre la fuente de la normativa nacional y la internacional, así mismo establece claridad en los temas que deben ser modificados en el marco conceptual actual. Este análisis no se adentra en el rubro de inventarios de forma específica pero si es tratado en el marco conceptual.

III. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

La perspectiva de la implementación de las NIC se viene desarrollando en Colombia desde la década de los noventa, paulatinamente se ha orientado el camino de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia y con la aprobación de la ley 1314 de 2009 en Colombia se inicia el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales de contabilidad y de aseguramiento, tema sobre el cual se realizan seminarios, diplomados y especializaciones. En este momento coyuntural sobre el tema en particular, se debe observar con avidez el conocimiento y los cambios que se dan en el desarrollo de la profesión, por lo que es necesario afianzarse en este tema fundamental de las NIC de tal suerte que los nuevos profesionales cuenten con las herramientas necesarias para comprender estos temas; más aún cuando se requiere de la conceptualización de profesionales que aporten en este proceso de implementación primario que sucederá según la ley marco establecida.

Ante el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales de contabilidad iniciado en Colombia bajo la política de globalización neoliberal, existen dos perspectivas para analizar: ser participe en el proceso ó negarse ante una realidad de mercados abiertos y de negocios. El mundo gira en torno a la Globalización y en el campo contable esto implica adoptar un cuerpo único de

⁸Superintendencia de Servicios Públicos. Comentarios al documento: Análisis del Marco Conceptual de las NIIF versus principios contables en Colombia elaborado por CTSF. (en línea). Texto completo en <http://www.niif.co/tag/comentarios-al-analisis-del-marco-conceptual-de-las-niif-versus-principios-contables-en-colombia/>. Recuperado 12 Oct. 2011.

estándares de contabilidad, dirigida específicamente a la contabilidad financiera, auditoría financiera y la contaduría profesional. De esta manera surge la preocupación al interior de las naciones por ir a la par de este proceso, y por acogerse a éste de la mejor manera, teniendo en cuenta las aparentes múltiples falencias que presenta cada sistema económico frente a la economía mundial. Por esto es indispensable observar las consecuencias del proceso de convergencia hacia las normas internacionales de contabilidad en particular en el rubro de inventarios; teniendo en cuenta, entre otros, que la estructura contable colombiana está orientada fundamentalmente al cumplimiento de requerimientos legales y no para la presentación razonable de la situación financiera.

En Colombia se han pronunciado diferentes instituciones tales como el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Asociaciones de Contadores, Agremiaciones Contables, Universidades y demás partícipes de la profesión contable, emitiendo distintas opiniones sobre la Estandarización Contable nacional con las Normas Internacionales de Contabilidad relacionando implicaciones generales y particulares en la implementación, además de los cambios técnicos y teóricos que se aplicarán en materia contable en el proceso de convergencia en procura de hacer que la economía nacional sea de amplia competencia en un mercado abierto de negocios y valores.

Para los países desarrollados y Los principales actores de la economía globalizada es importante unificar parámetros que permitan que los países que intervienen en dicha economía, utilicen la misma estructura financiera y cambien los esquemas tradicionales que manejan, y de esta manera facilitar las negociaciones entre ellos bajo las mismas condiciones. El proceso de acoger las NIC en el territorio nacional Colombiano implica costos muy altos, lo que ha hecho más lento el proceso en búsqueda de la estandarización; además se hace relevante el hecho de que la estandarización no atiende las asimetrías de las economías, es decir que no es viable implementar un modelo normativo que se ajusta a los grandes partícipes del mercado internacional en tanto que Colombia no es representativo en dicho mercado.

La distinción entre presentación razonable y cumplimiento de requerimientos legales, que enfoca varios usos de la contabilidad, se pueden observar por ejemplo en el concepto de Inventarios cuando se establece el costo histórico (cumplimiento de requerimientos legales) y se determina luego la disminución en la utilidad de un activo (obsolescencia) sobre su vida útil económica (presentación razonable). Definir y establecer los costos aceptados por las normas internacionales en comparación con el costo definido en nuestras normas relacionado con el rubro de Inventarios es un asunto importante para encontrar algunas diferencias procedimentales y conceptuales. El alcance de la norma, la definición, la medición, las técnicas de medición, las formulas del costo, el valor neto realizable y el valor razonable neto son aspectos a comparar.

Recuérdese que el objeto de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad busca, entre otros, que la información sea comparable a nivel internacional, que sea fiable además que posea las características fundamentales de objetividad y relevancia.

Según los defensores de la aplicación de las NIC, la visión globalizada de los negocios es necesaria y prioritaria para empresas de envergadura y su implementación permite competitividad y acceso dados los requisitos del contexto mundial, no obstante, es necesario establecer el impacto en las organizaciones micro y pequeñas las cuales probablemente se verán afectadas por estos nuevos procedimientos.

De acuerdo a lo anterior se encuentra evidente que dada la convergencia hacia las normas de contabilidad ya decretado por el estado colombiano se hace necesario conocer, entender y apropiarse de las normas internacionales de contabilidad emitidas por la Fundación IFRS. Más aun cuando los candidatos a profesionales en la mayoría de los casos solo tienen fundamentación teórica en las normas colombianas únicamente. Siendo así se pretende utilizar la comparación como herramienta que permite establecer conceptos de similitudes y diferencias así como ventajas y desventajas asociados a la cuenta de Inventarios entre los Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en Colombia y las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS 02) y normas internacionales de información financiera (NIIF); con el propósito de establecer similitudes y diferencias, ventajas y desventajas de su implementación en Colombia

IV. FORMULACIÓN DEL INTERROGANTE DE LA INVESTIGACIÓN

¿Qué diferencias y similitudes asociadas a la cuenta de Inventarios se presentan en la comparación de la Norma Internacional de Contabilidad (IAS 2), las normas de información financiera (NIIF) y las normas contables colombianas según principios de contabilidad generalmente aceptados?

V. OBJETIVOS

Objetivo General

Comparar las Normas Contables asociadas a la cuenta de Inventarios entre los Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en Colombia y las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS 02), normas internacionales de información financiera (NIIF); con el propósito de establecer similitudes y diferencias, ventajas y desventajas de su implementación en Colombia.

Objetivos Específicos

Describir de forma referencial y general la historia, conceptos, entidades y marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Describir la normatividad del concepto contable de Inventarios según las normas internacionales de contabilidad emitidas por la Fundación IFRS (NIC 02) así como mencionar las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF)

Describir la normatividad del concepto contable de Inventarios según decreto 2649/93 y demás principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Presentar una comparación asociada a la cuenta de Inventarios entre las NIC y NIIF emitidas por la Fundación IFRS y las Normas Contables Colombianas del según decreto 2649/93 y demás principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia observar las ventajas y desventajas de su implementación en Colombia.

VI. JUSTIFICACIÓN

Para el objeto de investigación se hace necesario y relevante entonces establecer diferencias y similitudes entre los rubros contables según las normas internacionales de contabilidad (NIC) emitidos por la Fundación IFRS (actual ente que con tiene el órgano IASB) y los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en Colombia, en particular el rubro inventarios el cual es el tema de esta investigación. La comparación está cercana a la argumentación en el momento que se pretende enfatizar lo positivo y/o lo negativo de uno de los elementos comparados y constituye una herramienta que permite determinar la magnitud de dos o más conjuntos, criterios, procesos (como este es el caso) desde un punto de referencia con el propósito de establecer conceptos orientados a definir la superioridad, igualdad o inferioridad de lo comparado.

En el rubro de inventarios que se investiga, la comparación se da entre la normatividad colombiana definida inicialmente el marco de contabilidad definido en el decreto 2649/93 y las demás normas del orden fiscal y regulatorio en Colombia y las normas internacionales de contabilidad (NIC 02) y normas internacionales de información financiera (NIIF asociadas) con el propósito de establecer la relación normativa. Para ello se intenta descubrir o estimar sus ventajas y desventajas, con la intención de proporcionar elementos relevantes sobre su probable aplicación.

Para esta investigación se considera importante la comparación, en principio por conocer del tema en términos generales dada la falta de fundamentación

conceptual de los investigadores y en segunda instancia para encontrar puntos de referencia que permitan establecer la conveniencia contable del proceso que se inicia con la convergencia.

VII. MARCO DE REFERENCIA

La **globalización** es un fenómeno creciente y expansionista, desde la década de los ochenta y noventa se convierte en la tendencia económica con mayor auge que marca profundamente el futuro económico del mundo y que afecta a los países en desarrollo (como Colombia) de una manera decisiva. Autores y pensadores, manifiestan que el mundo se orienta cada vez más, a que las comunicaciones inciden sobre los patrones económicos de los países y el acceso a la información va a determinar el desarrollo de las naciones, “el mundo se ha transformado en una aldea global y el conocimiento será el mayor recurso de las naciones”⁹

En la práctica, la globalización económica no es una teoría, o un camino probable de la economía y el mercado, actualmente es manifiesta y es un hecho concreto que está cambiando las estrategias económicas de las naciones. Se redefinen las relaciones internacionales y se crean nuevos y poderosos patrones culturales.

Ahora bien, El propósito económico que impulsa la globalización es el de crecimiento económico de la clase empresarial la cual actúa hacia la estrategia efectiva para la acumulación de riqueza, no obstante la globalización es un elemento más del momento histórico del modelo capitalista, luego la acumulación mencionada esta en beneficio particular de unos pocos y no integra política alguna proyectada al desarrollo integral de una comunidad o una población.

Según Juan Carlos Tedesco, sobre la globalización de la economía hace la siguiente referencia:

...Al estar basada fundamentalmente en la lógica económica y en la expansión del mercado, la globalización rompe los compromisos locales y las formas habituales de solidaridad y de cohesión con nuestros semejantes. Las élites que actúan a nivel global tienden a comportarse sin compromisos con los destinos de las personas afectadas por las consecuencias de la globalización. La respuesta a este comportamiento por parte de los que quedan excluidos de la globalización es el refugio en la identidad local donde la cohesión del grupo se apoya en el rechazo a los ‘externos’.¹⁰

⁹ RAMIRO, Mateus y BRASSET, David. La globalización: sus efectos y bondades. En: Revista Economía y Desarrollo vol. 1, N° 1, Fundación Universidad Autónoma de Colombia. Marzo 2002

¹⁰ TEDESCO, Juan Carlos. Educación y sociedad del conocimiento y de la información. En: Revista Colombiana de la Educación. Junio 2000.

El Fondo Monetario Internacional (FMI) define la globalización como “la interdependencia económica creciente en el conjunto de los países del mundo, provocada por el aumento del volumen y de la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios”.

Siendo así, la globalización en calidad de componente actual del proceso de capitalización, define a la organización como el pilar de la economía y sus elementos constituyen la empresa. En la actualidad la empresa cada vez más requiere de un amplio conocimiento del mercado en tanto que es el vehículo para el intercambio de bienes y servicios en la economía. La empresa es a la economía lo que es la familia a la sociedad y en ese sentido la nueva tarea de las organizaciones es direccionar las funciones de coordinación del flujo de bienes y servicios basándose en procesos informáticos y de comunicación efectivos. Esta tarea otorga gran responsabilidad a la empresa en la distribución eficiente de los recursos, condicionando a la administración a jugar un papel preponderante y de verdadero liderazgo en la organización. Se administran los recursos desde el principio de propiedad y control, con el objeto de movilizarlos hacia mercado, por tanto, al sistema económico (local, nacional y/o internacional). Un propósito organizacional fundamental es facilitar y estructurar el intercambio de bienes y servicios entre todos los actores económicos al menor costo asociado posible y con las mayores ventajas competitivas. En ocasiones, dicho intercambio debe estar formalizado y debe poseer características claras en términos de lenguaje y alcance; Lo anterior conlleva el establecimiento de la estandarización de la información. Las normas internacionales de contabilidad atienden las necesidades globales de la economía de mercados y valores con propósitos particulares y generales y su implementación genera desplazamiento forzoso de las normas nacionales, del conocimiento contable general, de métodos y procedimientos generalmente aceptados en el país.

En el **Decreto Reglamentario 2649 de 1993** la Contabilidad en Colombia fundamenta los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), ya definido desde el artículo 6º de la Ley 43 de 1990; se entiende por PCGA en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. El decreto reglamentario reúne las normas colombianas en materia de contabilidad que se aplicaban y regían en el país hasta dicho momento y efectúa algunas modificaciones, con lo cual quedaron derogados los decretos reglamentarios 2160 de 1986, expedido con base en los artículos 50 y 2035 del Código del Comercio; 1798 de 1990 sobre registro y los libros contables; y el 2912 de 1991 sobre ajustes integrales por inflación para efectos contables. En adelante, las normas aplicables sobre estos diversos aspectos son las que aparecen en el Decreto Reglamentario, el cual rige a partir del 1º de enero de 1994.

De acuerdo con los comentarios del estatuto de la profesión de Contador

Público,¹¹ el decreto reglamentario se estructura en cuatro títulos: el primero, sobre el marco conceptual de la contabilidad; el segundo, referido a las normas técnicas; el tercero, de las normas sobre registros y libros; y el cuarto, sobre disposiciones finales.

Con esto, dice la ley¹², la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna

Los PCGA priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma, salvo las superiores. Su aplicación es supletiva, si se utiliza una base comprensiva de contabilidad distinta de ellos.

En tiempos recientes se ha debatido en las diferentes esferas del ámbito contable colombiano la tendencia y disposición del estado a la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) por lo que es necesario observar las apreciaciones que en ese sentido pronuncia el Consejo Técnico de la Contaduría Pública¹³ (CTCP) dado que es el organismo encargado de la orientación técnico-científica de la Contabilidad en Colombia; se anota el hecho que el pronunciamiento hace referencia al entonces proyecto de ley de intervención económica relacionado con las áreas de Contabilidad y Auditoría, no obstante, se considera que el CTCP manifiesta posiciones de alta relevancia. La regulación contable no ha estado sometida al proceso de investigación de rigor de tal suerte que la fuerza científica y tecnológica implemente un modelo sistemático dinámico que permita el afianzamiento del conocimiento contable nacional, por lo tanto las experiencias regulativas locales muestran un ejercicio de transferencia y adopción de experiencias externas. Es notoria, además, la acción de los múltiples reguladores de las normas Contables que inducen a la distorsión en la información a disposición de los diversos usuarios. Manifiesta el CTCP que Colombia no ha tenido un proceso de actualización sistemática y ordenada de sus normas de contabilidad lo que sumado a la falta de investigación y desarrollo han generado un camino propicio para la transición y gradualidad hacia los estándares internacionales de Contabilidad. El discurso planteado que argumenta que “la aplicación en Colombia de las NIC da ventaja competitiva” es desconocer el hecho de que el Estado Colombiano no es un actor principal en los grandes mercados financieros internacionales; “la actividad bursátil de Colombia no tiene ningún significado ante las astronómicas cifras que mueven los actores verdaderamente validos en tales mercados”¹⁴ esta exposición de ideas deja de manifiesto la necesidad de estudios Colombianos que determinen los objetivos de la información Contable que representen los intereses de la mayoría de quienes actúan y dinamizan la economía nacional,

¹¹ Estatuto de la profesión del contador público. Reglamento General de la contabilidad, Plan Único de Cuentas. Legis Editores S.A., Bogotá. 2007 pág. 65

¹² Decreto Reglamentario 2649/1993. Art. 01

¹³ Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP. Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de Contabilidad, Auditoría y Contaduría. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, No. 19 de Jul. - Sep. 2004.

¹⁴ Ibid., p. 69.

por esta razón no se pueden alinear los objetivos del terruño con los del gran capital financiero internacional. Las necesidades de información son distintas, las necesidades de control son otras luego surge la inquietud: ¿se armoniza o se adoptan las NIC? la adopción es correspondiente al termino “estandarización” y se orienta a la eliminación del contenido normativo vigente y su remplazo para validar como un todo la normativa internacional, en tanto que la armonización es la reconciliación de puntos de vista diferentes y se convierte en un mecanismo más acertado para interpretación, comunicación y comprensión además permite establecer una gradualidad más inteligente para aplicación de acuerdo a los contextos tendientes a los cambios. Sin embargo el CTCP expresamente manifiesta que no es posible que Colombia se aparte de estos procesos de identificación respecto a las NIC emitidas por los organismos internacionalmente reconocidos para ello tales como el IFRS el cual tiene aval de las Naciones Unidas y los organismos de control económico internacional para la emisión de normas internacionales contables, es una necesidad contar con la actualización normativa pero además se hace necesario un fortalecimiento institucional, una debida alineación de objetivos, una clara definición de quienes deben tener autoridad para generar normas contables, entre otras medidas para obtener una normativa contable nacional con niveles de cumplimiento internacional (si es el caso) pero con funcionalidad para las pequeñas y medianas organizaciones que requieren generar información que permita funcionalidad, creación de valor y aplicación controlada y efectiva de los recursos.

Según las normas contables colombianas, los **Inventarios**¹⁵ representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros bienes que van a ser vendidos. El D.R. 2649/93 establece los sistemas de inventarios inicialmente con cuatro métodos autorizados: PEPS (primeras en entrar, primeras en salir), UEPS (últimas en entrar, primeras en salir), el promedio ponderado, o el de identificación específica; sin embargo, la misma norma establece qué disposiciones especiales pueden autorizar la utilización de otros métodos de reconocido valor técnico. También el método “Retail” es reconocido como método de valoración de inventarios aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Los métodos tienen en común el uso de costos históricos, a diferencia de métodos como el SEPS (siguientes entradas, primeras salidas) y el del precio de la última compra. La NIC 02 establece dos métodos de valoración: FIFO (First In First Out) y Promedio Ponderado además establece la medición al costo o al valor neto realizable, según el que sea menor.

El **Contador Público** en Colombia tiene la responsabilidad de aplicar el conocimiento desde el punto de vista profesional orientado por las disposiciones

¹⁵Decreto Reglamentario 2649/1993. Art. 63

legales que ampliamente definen la técnica, disposiciones tributarias, aspectos ético-morales y alcance; de acuerdo con los comentarios del estatuto de la profesión de Contador Público¹⁶, en Colombia mediante el Decreto Legislativo 2373 de 1956, se reglamentó la actividad de la profesión de contador público, concediendo la categoría de juramentado diferenciando entre contadores inscritos y contadores públicos, con facultades para los últimos en capacidad para otorgar fe pública. Por problemáticas suscitadas en la época resultó necesario subsanar inconsistencias en el desarrollo del ejercicio profesional en la sociedad, y se expidió la Ley 145 de 1960, por medio de la cual se reglamentó la profesión de contador público y derogó el Decreto Legislativo 2373 de 1956, dejando como única la de contador público. Transcurridos 30 años de vigencia legal, se expidió la Ley 43 de 1990, que terminó reformando la Ley 145 de 1960. Se destaca la expedición del código de ética en el que se establecen los principios constitutivos del ejercicio de la profesión contable y el régimen de inhabilidades e incompatibilidades aplicables. Se crea el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), como organismo encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de general aceptación en el país. La Ley 43 de 1990, también dispuso que las normas de auditoría de general aceptación deben ser observadas por los contadores públicos. Frente a la inscripción de los contadores públicos, estableció su verificación a través de la expedición de tarjetas profesionales expedidas por la Junta Central de Contadores, tribunal disciplinario de la profesión. Se reguló también lo relacionado a las sociedades de contadores públicos determinando su composición y vigilancia.

Las Normas Internacionales de Contabilidad forman parte del conocimiento contable universal y actualmente están en proceso de adopción, convergencia o adaptación en distintos países. Dentro de este proceso de globalización que afrontan los países, la aplicación del modelo económico lo es todo, prueba de ello es la integración del comercio y los cada vez más crecientes flujos internacionales de capital que circulan por todo el mundo.

Sin embargo y resultado de una serie de crisis financieras globales, se puso en entredicho la estabilidad del sistema, y surgió la necesidad por parte de las más importantes instituciones internacionales de reordenar sus relaciones monetarias y financieras.

En ese sentido, se configura la nueva estructura financiera internacional, entendida como el conjunto de “medidas encaminadas a reducir la inestabilidad financiera internacional y a prevenir y gestionar mejor las crisis financieras, con miras a asentar e incrementar el crecimiento económico a escala mundial”¹⁷.

Obsérvese algo de la historia: en desarrollo de la nueva tendencia financiera internacional, se creó una instancia denominada Foro para la Sostenibilidad

¹⁶ Estatuto de la profesión del contador público. .Op. cit., p. 65

¹⁷ Estatuto de la profesión del contador público, Reglamento General de la contabilidad. Plan Único de Cuentas, Legis Editores S.A., Bogotá. 2007 pág. 267

Financiera (FSF), que estableció dentro de su función la determinación de doce estándares clave para minimizar el riesgo sistémico que conllevan las crisis financieras. Los doce estándares clave de acuerdo con el FSF estaban agrupados en tres categorías así: Transparencia de la política macroeconómica y de los datos, Regulación y supervisión financiera e Infraestructura institucional y de mercado.

De acuerdo a Pablo Bustelo¹⁸, en la categoría infraestructura institucional y de mercado, se encuentran los estándares internacionales de contabilidad, emitidos por órgano privado de la época conocido como IASB, y de auditoría, emitidos por IFAC. Dichos estándares eran considerados preponderantes para aumentar la disponibilidad, oportunidad, transparencia y aseguramiento de la información financiera en la perspectiva de coadyuvar en la autorregulación de los mercados. Este proceso necesariamente está impulsado por intereses económicos de grandes grupos y es importante establecer el impacto de dichas normas en caso de ser adoptadas en Colombia. El proceso inició con la ley de convergencia: la legislación y el Gobierno esta encaminando esfuerzos y tendencias políticas para que este proceso sea definido en Colombia por ello es importante determinar desde un punto de vista crítico, las diferencias y el impacto que implica la adopción de dichas normas en particular en el rubro de inventarios.

Los sistemas jurídicos contables internacionales tienen dos tendencias a distinguir: **La Anglosajona y La Continental**. Para profesores Mejía, Montes y Montilla en referencia que hacen de Túa y Gonzalo, las tendencias se definen así:

La anglosajona es una tendencia influenciada por el principio de imagen fiel y por los aspectos informativos de los estados financieros, con una reglamentación menos detallada de su contenido que, en cualquier caso, se supedita a aquel principio de preminencia del fondo sobre la forma. En este caso, las cuentas anuales suelen orientarse a la distribución de información de accionistas, inversores y otros usuarios. Gran Bretaña, Estados Unidos y los países influenciados por ellos conforman el bloque.

La continental es una tendencia de carácter más legalista y reglamentaria, con mayor interés por la regulación del cálculo y distribución del beneficio y por la protección de acreedores que por la comunicación de la información a accionistas y otros usuarios. En estos sistemas se tiende a reglamentar con más detalle el contenido de los estados financieros, se ofrece pocas posibilidades de apartarse de los modos previstos en la norma y suele establecerse la presunción al menos con carácter general, de que el cumplimiento de los esquemas legales aboca a la satisfacción de los objetivos de los estados

¹⁸BUSTELO, Pablo. La nueva arquitectura financiera internacional, Universidad Complutense de Madrid. (en línea) texto completo en <http://www.ucm.es/info/eid/pb/BusteloNAFI mayo04.pdf>. Recuperado 10 Oct.2010

financieros. Suelen destacarse, en los países de este tipo influencias fiscales en el sistema contable o, al menos, la ausencia de una separación clara entre normas contables y normas fiscales. Entre los países que influyen este bloque se encuentran: Dinamarca, Francia, España e Italia (la normatización de la Unión Europea lleva a que dichas diferencias alcancen en el tiempo una mayor armonía).¹⁹

Los **Organismos Reguladores Internacionales**, para efectos de la investigación es igualmente necesario conocerlos y comprender en términos generales su historia. Siguiendo a Pablo Bustelo se describen algunos organismos así:

- El Comité Internacional de Normas Contables (IASC) surge en 1973 cuando la IFAC crea un organismo mundial encargado de emitir normas internacionales de contabilidad. Su propósito fundamental es lograr que la información contable y financiera sea comparable. Las normas que emite reciben el nombre de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) es un organismo independiente de carácter privado, el cual busca conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo. A partir del año 2000, el IASC cambió su rumbo. Ahora su objetivo principal era formular normas contables para los participantes en el mercado mundial de capitales.
- La Federación Internacional de Contadores (IFAC), fue creada en 1977 en el Congreso de Munich (Alemania). Reúne a nivel mundial a las organizaciones profesionales de la contabilidad y la auditoría. Si se es miembro de la IFAC se es miembro de la IASC. Su misión es el impulso y el desarrollo de una profesión contable coordinada a nivel mundial, con normas armonizadas, capaz de ofrecer unos servicios de alta calidad. Su trabajo es plasmar las guías, normas, declaraciones y estudios que han emitido sus Comités. Sus pronunciamientos no sustituyen normas locales aunque promueve su aceptación voluntaria para tener normas armonizadas.
- La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) aparece cuando en el año 2001 el IASC se convierte en fundación. Delega en la IASB la facultad de regular a través de estándares la presentación de

¹⁹TUA, Jorge y GONZALO, José. Introducción a la contabilidad internacional EN: MEJIA, Eutimio MONTES, Carlos y MONTILLA, Omar. Contaduría internacional. 2 ed. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2006. p 19.

reportes financieros. Lo anterior, para empresas que fundamentalmente participen en el mercado de capitales, para lo cual requieren de información de alta calidad, transparencia y comparabilidad. El IASC fue reestructurado en 2001 con el fin de hacer converger los principios y prácticas contables nacionales con unas normas contables de alta calidad a nivel global. La IASB, un organismo de carácter privado e independiente, fue producto de dicha reestructuración y asumió de su predecesor, el IASC, la responsabilidad de emitir las normas contables en abril de 2001. La IASB se encuentra comprometida a desarrollar, en pro del interés público, un único conjunto de normas globales de contabilidad de alta calidad, de fácil comprensión e implantación y que requiere transparencia y comparabilidad en la información financiera. Además, la Junta coopera con los diversos organismos nacionales emisores de normas de contabilidad para alcanzar la convergencia entre principios contables a escala mundial. La IASB expide las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), los cuales hoy en día comprenden 34 Estándares vigentes (emitidos por el IASC) y una NIIF expedida recientemente. Muchos países del Mundo han venido tomando como punto de referencia para hacer sus propias normas contables a las NICs (NIIF) y algunos otros las aceptan como sus propias normas, todo esto y en especial debido a la globalización e internacionalización de la economía que eliminó fronteras y facilitó la realización de negocios desde y hacia cualquier parte de casi todo el mundo. Los estándares Internacionales de Contabilidad. El IASC ha emitido (al 2007) 41 Normas Internacionales de Contabilidad, conocidas por las iniciales NIC en español, en idioma inglés las iniciales son IFRS (International Financial Reporting Standards). De estas normas, algunos estándares no están vigentes (siete).²⁰

VIII. ASPECTOS METODOLÓGICOS

El tipo de investigación que se utilizó en este trabajo es de carácter **Comparativo**; consiste en establecer la comparación de variables entre grupos de estudio y de control sin aplicar o manipular las variables, estudiando éstas según se dan naturalmente en los grupos, para tal efecto, el objeto de la investigación se fundamentó en la comparación de las normas emitidas por el IFRS vs. La Normatividad Colombiana; donde se presentan de forma general

²⁰BUSTELO, Pablo. La nueva arquitectura financiera internacional. Op. cit., p. 442 S.S.

una reseña histórica de la evolución de estos conceptos, los criterios investigados y el probable impacto de su implementación en nuestro país.

Como método de investigación se utilizó el **deductivo**. Este método considera que la conclusión está implícita en las premisas. Por lo tanto, supone que las conclusiones sigue necesariamente a las premisas: si el razonamiento deductivo es válido y las premisas son verdaderas, la conclusión sólo puede ser verdadera. Deducción proviene del verbo deducir (del latín *deducĕre*), que significa sacar consecuencias de un principio, proposición o supuesto. El método deductivo infiere los hechos observados basándose en la ley general (a diferencia del inductivo, en el cual se formulan leyes a partir de hechos observados). La deducción en las normas contables de Inventarios, procura perfilar la información que se considera relevante, desestimándose lo superfluo; en tanto que se orienta a describir lo establecido por leyes o normas, e indagar en lo nuevo que se quiere transmitir estableciendo mediante el razonamiento las conclusiones del caso.

En cuanto a la técnica de investigación se orientará al tipo **Documental Informativo** (expositiva), dado que básicamente se realiza una panorámica acerca de la información relevante de diversas fuentes confiables sobre la posición de estas acerca del tema de convergencia de las normas internacionales de contabilidad en particular de los rubro propuesto de Inventarios, sin tratar de aprobar u objetar alguna idea o postura. Toda la información presentada se basa en lo que se ha encontrado en las fuentes. La contribución de la investigación radica en comparar y seleccionar de esta información aquello que es relevante. Para el logro, se requiere de organizar la información para cubrir de forma general el tema, sintetizar las ideas y después presentarlas en el proyecto final que, a la vez, debe ser fluido y claramente escrito.

IX. FUENTES DE INFORMACIÓN

Fuentes Primarias (O Directas)

Las fuentes primarias que se utilizan en esta investigación son: resúmenes, compilaciones o listados de referencias, revisiones y las reseñas.

Estas fuentes primarias proveen el testimonio o evidencia directa que permite evidenciar las implicaciones de la aplicación en Colombia de las Normas Internacionales de Contabilidad en el rubro inventarios. La naturaleza y valor de la fuente está determinado por la referencia al tema o pregunta que se está tratando de contestar. Las fuentes primarias ofrecen un punto de vista del evento en particular que se está desarrollando. La recopilación de estos datos se

estructura con el fin de alcanzar una máxima calidad de información que permita cumplir los objetivos propuestos.

Fuentes Secundarias

La Fuente documental secundaria a utilizar son los documentos y/o información académica relevante obtenida en la búsqueda bibliográfica consistente en documentos originales de investigación en el que se halla la información completa, presentada de manera detallada y utilizando un lenguaje técnico, referente a un informe de investigación o a una teoría.; los tipos de Fuentes Secundarias a utilizar son leyes, documentos originales, artículos científicos, monografías, tesis, libros o artículos de revistas especializadas originales, interpretados y no interpretados.

La fuente documental secundaria es la que supone la relaboración de un documento o información teórica o empírica, y suele presentarse en forma de resumen de una investigación original. Dicha relaboración comporta el almacenamiento, análisis, y clasificación de la información que proviene de una fuente documental primaria. La información que proviene de la fuente secundaria interpreta y analiza fuentes primarias.

X. CRONOGRAMA

La investigación se realizó conforme a los siguientes tiempos descritos:

AÑO		2011																																																2012															
MES		ABRIL				MAYO				JUNIO				JULIO				AGOSTO				SEPTIEMBRE				OCTUBRE				NOVIEMBRE				DICIEMBRE				ENERO				FEBRERO				MARZO				ABRIL															
ACTIVIDAD		SEMANA				1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4												
1	Presentación del anteproyecto de investigación																																																																
2	Evaluación por parte del programa del anteproyecto																																																																
3	Investigación y análisis bibliográfico																																																																
4	Recolección de la información documental y teórica																																																																
5	Análisis de la información																																																																
6	Síntesis de la información recolectada																																																																
7	Desarrollo de los objetivos de investigación																																																																
8	Elaboración del informe final																																																																
9	Presentación del trabajo Investigación - Proyecto - Al tutor y luego evaluadores																																																																

CAPITULO 1

1. GENERALIDADES Y CONTEXTO SOBRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)

INTRODUCCION

En el ámbito contable, las normas internacionales de contabilidad constituyen el fenómeno mundial más relevante de los últimos años, relacionándose de forma directa con el desarrollo futuro del saber y las transformaciones actuales del conocimiento contable fundamentado en el modelo regulativo vigente de carácter internacional; este momento histórico que moldeará los principios generalmente aceptados y las normas nacionales deben ser analizadas a luz de las tendencias económicas globales que necesariamente superan las normatividades de los estados y terminan estructurando un nuevo marco jurídico y educativo.

Es un camino que implica necesariamente reflexión e investigación por parte de los estudiantes, la academia, los gremios, los profesionales, el empresariado y en general el universo contable nacional (y quienes se relacionen con este) dada la relevancia del asunto. Siguiendo a Felipe Jánica²¹ Socio Líder de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) de la firma Ernst & Young Colombia en mención realizada respecto la situación y retos en este proceso de conversión, afirma que: “efectivamente existe un alto nivel de desconocimiento dentro de las compañías. Los preparadores de estados financieros, en la vasta mayoría de los casos no conocen en detalle las NIC o en el peor de los casos son neófitos frente a este particular. Esto conlleva a que la administración y la alta gerencia tengan la necesidad de afrontar esto como un asunto importante, no sólo por los requerimientos que se establecen en las NIC en materia de preparación de los reportes financieros, sino por el necesario cambio de mentalidad de la alta gerencia de las compañías. Así las cosas, las compañías deben iniciar cuanto antes un plan de divulgación y más aún un plan de capacitación formal y específico para las áreas involucradas dentro de la compañía. A propósito, es importante anotar que no es lo mismo hacer una capacitación para el caso específico de una compañía financiera que en el de una compañía manufacturera, o una compañía minera”.

Siendo así, el concepto de contabilidad relacionado con leyes y códigos comerciales de carácter estatal supeditados, en principio, a requerimientos de tipo legal, no tiene cabida en un nuevo modelo de información financiera fundamentado en mercados dinámicos internacionales, proyecciones financieras y valuación independiente. En ese contexto, el registro contable de la información es la operación que debe permitir la revelación; los estados financieros dejan de ser el objetivo y se convierten en el medio para expresar información financiera comparable, transparente y de alta calidad. Los estados financieros bajo las NIC se basan en el análisis completo del proceso contable con orientación financiera y valoración a valor razonable y no a costo histórico ajustado.

²¹JANICA, Felipe. Un paso más cerca a las IFRS. (en línea) texto completo en <http://felipejanica.blogspot.com/>. Recuperado 12 enero 2012.

Este capítulo se orienta a la reseña histórica de la contabilidad origen y actualidad general, conceptualización de términos y fundamentación de las Normas Internacionales de Contabilidad y sus aspectos relacionados tales como: estándar contable; ente regulador contable; proceso de adopción, de adaptación y de convergencia de normas contables; lo que permite diferenciar y enmarcar en tema; así mismo se hace referencia histórica de los Organismos Internacionales de Normatización Contable desde la perspectiva de armonización pública y privada; una síntesis de la historia de la actual Fundación IFRS (vigente desde julio de 2010) entidad que actualmente controla la emisión de normas internacionales de contabilidad aplicables mediante proceso de convergencia en Colombia y se describe la funcionalidad de los órganos que la conforman. Esta información permite colocar en contexto los Estándares Internacionales de Contabilidad (NIC) (en inglés: International Accounting Standards - IAS) y los Estándares Internacionales de Reportes Financieros (NIIF) (en inglés: International Financial Reporting Standards - IFRS) Se esboza también el procedimiento de elaboración, publicación y emisión de una NIC y de su respectiva interpretación. Para finalizar se hace referencia al marco conceptual vigente de las normas internacionales de contabilidad, el cual constituye la base teórica que las fundamenta.

1.1. RESEÑA SOBRE HISTORIA Y ACTUALIDAD DE LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL

1.1.1. En su inicio

De acuerdo al Profesor Ramiro Cifuentes en su publicación *Los Estándares Internacionales y las Perspectivas para la Contaduría Pública En Colombia*,²² la contabilidad surge como necesidad de una civilización económicamente organizada proporcionando, en principio, contribución social hacia el control y distribución de la producción. La Contabilidad precedió al comercio, manifestado inicialmente entre las nacientes comunidades las cuales tuvieron excedentes de producción originados con la sedentarización del hombre, generando la división social del trabajo y la especialización de los oficios (artesanía, pesca, agricultura, ganadería y demás); esto representó aumento en la variedad y cantidad de productos; se excedieron las necesidades de los individuos y de las comunidades, generándose el intercambio en sus diferentes modalidades y mecanismos. Siendo así, “el mercado no fue una creación del capitalismo, sino una conquista del propio proceso de humanización.”²³

Siguiendo al profesor Cifuentes y su referencia de Mattessich²⁴ donde argumenta que la práctica contable se evidencia hacia el año 8.000 a.C., con la utilización de diversos mecanismos tales como fichas que simulaban productos y cantidades, se resalta la investigación de la arqueóloga franco-norteamericana Schmandt-Besserat quien manifiesta que “la contabilidad por fichas-envolturas, precedió a la escritura y dio impulso a la creación de la escritura y del cálculo abstracto.”; en ese sentido de origen contable, Vlaemminck argumenta que:

La historia de la técnica de las cuentas es tan antigua que puede confundirse con la historia de la economía. El llevar libros o cuentas, en sus aspectos más elementales, es tan antiguo como el comercio. La técnica de las cuentas debe también su origen al desarrollo de la vida social, y en particular, a la formación de las colectividades organizadas y a los Estados.²⁵

Históricamente el origen del pensamiento contable es observado desde dos perspectivas: la técnica (orientada a la práctica) origen del desarrollo contable, y la perspectiva ética (orientada al desarrollo social), en su estudio se plantea el

²²CIFUENTES, Ramiro. Los Estándares Internacionales y Las Perspectivas Para La Contaduría Pública En Colombia, Universidad del Valle, (en línea) texto completo en, <http://administracion.univalle.edu.co/Docentes/WebPages/www.php?item=3&CarpetaPrincipal=true> Recuperado 6 julio 2010.

²³SILVA Julio. La Salida Un nuevo modo de desarrollo humana para la paz, EN: CIFUENTES, Ramiro. Los Estándares Internacionales y Las Perspectivas Para La Contaduría Pública En Colombia. Ibid., p. 1

²⁴MATTESSICH Richard. En los comienzos de la contabilidad y sus reflexiones teóricas. EN: CIFUENTES, Ramiro. Ibid., p. 2

²⁵VLAEMMINCK Joseph. Historia y doctrinas de la contabilidad. EN: CIFUENTES, Ramiro. Ibid., p. 2

distanciamiento entre la contabilidad social y la financiera. El origen y evolución de la contabilidad en sus diferentes momentos históricos y su participación en el desarrollo económico y social de la humanidad permite observar al hombre como sujeto económico (*Homo economicus*) con racionalidad orientada en el supuesto de la maximización del bienestar individual en función de suplir sus necesidades ilimitadas, ya sean básicas o suntuarias; esto hace entendible la contabilidad como el medio que ha permitido satisfacer la necesidad de información económica generando control y distribución de la producción de bienes y servicios.

La presencia de la contabilidad es observable desde el origen del hombre organizado entorno a las actividades económicas (con mecanismos y modalidades comunitarios); el consecuente desarrollo de las técnicas contables se ha manifestado en el transcurso histórico de los diferentes modos de producción pasando por el Esclavismo basado en la tierra y el trabajo explotados en la relación reino-amo-esclavo, el Feudalismo socialmente empoderado en el vínculo reino-señor-vasallo con fuerte influencia religiosa, hasta el Capitalismo mercantilista, industrial, financiero e informacional, basado en la premisa del capital y la propiedad privada explotando medios de producción en la relación Estado-capitalista-trabajador; este último, remunerado salarialmente dejando el residuo más valioso del sistema: la plusvalía (que permite la acumulación capitalista). La fuerza de trabajo es entonces en este momento histórico, otra mercancía que aporta al sistema y cuyo valor (salario) no corresponde a lo realmente producido sino al valor en si mismo del obrero. Este valor es determinado por su conocimiento, habilidad, condiciones económicas del país y otras variables.

1.1.2. En la actualidad

El Capitalismo en su desarrollo histórico se ha orientado en tiempos modernos hacia el totalitarismo económico, la desregularización se convierte en la premisa del sistema que facilita la dinámica de acumulación de capital y es posible cuando se supera límites políticos; surge entonces la globalización como nuevo modelo de orden económico, social y cultural determinando cambios sustanciales recientes que afectan el desarrollo de nuestra civilización moderna. Los modelos que regían la política, la economía y la sociedad ceden el paso a las nuevas tendencias generadas por la expansión económica que pretende, con éxito, la aplicación de un modelo económico capitalista unificado a nivel mundial con el propósito de levantar la restricción de barreras estatales, permitiendo integrar sistemas productivos, tecnología, comercio y mercados de capital. El profesor Ramiro Cifuentes en referencia de Drucker²⁶ menciona que “Los medios

²⁶DRUCKER Peter. Gerencia para el futuro. EN: CIFUENTES, Ramiro. Los Estándares Internacionales y Las Perspectivas Para La Contaduría Pública En Colombia. Ibid., p. 2

fundamentales de una nación, ya no serán los recursos físicos, ahora lo serán la capacidad, la destreza de sus ciudadanos, es decir, su inteligencia social: el capital humano”.

A mediados del siglo XX luego de la finalización de la segunda guerra mundial, los países triunfantes (Estados Unidos, Reino Unido, Unión Soviética, China y Francia) realizaron alianzas estratégicas con el propósito de generar un nuevo orden mundial que permitiera asegurar la reconstrucción y dominio de la economía mundial con ese propósito se establece el Acuerdo Bretton Woods, el cual condensa los convenios realizados en las conferencias de carácter financiero en la ONU entre el 1 y el 22 de julio de 1944, con el propósito de crear reglas para las relaciones económicas entre los países más industrializados del mundo. El Acuerdo determina entre otros, la creación del Banco Mundial y del Fondo Monetario Internacional y establece el uso del Dólar como moneda internacional; como resultado se mantiene el orden económico tenso con variaciones provocadas por la Guerra de Vietnam y la Guerra Fría, no obstante durante este lapso se crean espacios de desarrollo de mercados financieros en los países industrializados.

Siguiendo a Cifuentes, en el proceso globalizador reciente se determinan tres momentos particulares: El primero ocurrió a comienzos de la década del 80 con el crecimiento económico europeo hacia otros continentes. El segundo momento fue impulsado por la expansión del capitalismo provocado por la caída del socialismo europeo y la U.R.S.S.; y el tercer momento ocurre con la era de las multinacionales.

El término global elimina en su concepto toda referencia a la nación, al Estado y a las fronteras. El profesor Cifuentes, en cita de Gélinas, argumenta que:

Las empresas multinacionales con mayores capitales y mejor posicionados se transforman en Corporaciones Transnacionales denominación que da a entender que estas megaempresas se situaron por encima y más allá de los estados, dado que sus medios financieros y tecnológicos transcendieron las fronteras y los poderes estatales.²⁷

Un planteamiento especial que apoya la globalización como teoría se ampara en el pensamiento neoliberal cuya fundamentación tiene como base la tendencia macroeconómica que pretende reducir la intervención estatal en el ámbito económico y social fortaleciendo el libre mercado de capitales como instrumento generador de crecimiento económico y de estabilidad institucional; bajo esta tendencia económica, como hecho importante se resalta el Consenso de Washington expuesto por el reconocido líder económico internacional John Williamson quien en 1989 manifiesta diez puntos aplicables a los países Latinoamericanos respecto el manejo de las políticas macroeconómicas y que

²⁷ GÉLINAS B., Jacques. El monstruo de la globalización. EN: CIFUENTES, Ramiro. Los Estándares Internacionales y Las Perspectivas Para La Contaduría Pública En Colombia. Ibid., p. 3

posteriormente son adaptadas por el Fondo Monetario Internacional en sus directrices para financiamiento estatal: disciplina fiscal, reordenamiento de prioridades del gasto público, reformas impositiva, liberalización de los tipos de interés, un tipo de cambio competitivo, liberalización del comercio internacional, liberalización de la entrada de inversiones extranjeras directas, privatización, desregulación, derechos de propiedad.

En este contexto las Corporaciones Transnacionales requieren sostener y ampliar operaciones, al constituirse en modelos supranacionales en las políticas macroeconómicas; de esas entidades se observa la aplicación de mecanismos a nivel político y económico que infieren al estado y determinan entre otros: suprimir el Estado Benéfico dando paso al Estado de mínima injerencia económica y social; disminuir hasta eliminar la legislación que reglamenta precios e inversiones, además de las que protejan el medio ambiente; privatizar empresas estatales y de servicios públicos como transporte, agua, salud y educación; liberar de forma total el comercio y las inversiones transfronterizas; flexibilizar la normatización que rige la relación laboral, liberándose el mercado del trabajo y disminuyendo el poder sindical.

Con el proceso de globalización la relación de los países con respecto a la integración es más profunda y se apoya en la reducción de costos de transporte y la mejora en medios de comunicación. El Profesor Cifuentes en su cita de Gélinas argumenta que:

La globalización es a la vez, un sistema, un proceso, una ideología, una mitología moderna, un subterfugio. Es todo ello a la vez, según el punto de vista y las necesidades de la causa y la utilización que se haga de ella. Como sistema, es el control del mundo por poderosos intereses económicos supraestatales a través del mercado global, que tiende a liberarse de toda responsabilidad social y ambiental. Como proceso, es una serie ordenada de operaciones que apuntan a un resultado determinado, integración total. Como ideología es un discurso de racionalización y explicación del mundo, justificando el régimen político y el sistema económico establecido para que la población los acepte como únicos, legítimos, respetables y posibles. Como subterfugio es presentada como una fuerza natural, inevitable e irresistible, que permite disculparse de la responsabilidad social, ecológica y moral. El desafío de nuestra época es la globalización de la economía, que en su lógica mercantil arrastra todos los recursos del planeta, todas las sociedades, todas las culturas, todos los aspectos de la vida, la degradación del medio ambiente y la profundización de las desigualdades entre los países y dentro de ellos.²⁸

Es en este contexto globalizador es donde se crean e impulsan las normas internacionales de contabilidad a través de reconocidos organismos de carácter

²⁸ Ibid., p. 3

internacional y que van desde la Organización de Naciones Unidas hasta el Fondo Monetario Internacional. Siguiendo a Cifuentes, la era de las multinacionales ha surgido “con la ambición de transformar todo en mercancía: el dinero, la cultura, la información, la educación, el agua, el aire, la salud y la vida misma, y el propósito de integración de todos los países del mundo en un modelo único y homogeneizado de desarrollo, intercambios e inversiones”²⁹ La apertura de mercados trae como consecuencia la aparición de la Contabilidad Internacional; cuyo sentido y propósito está dirigido, según Mejía y Montes en cita de Túa y Gonzalo, a:

- a. El análisis comparativo internacional.
- b. Los temas de medida e información contable relativas exclusivamente a las transacciones de empresas multinacionales y a la forma de negocios de dichas empresas.
- c. A las necesidades contables de los mercados financieros internacionales.
- d. A la armonización de la diversidad en cuanto a contabilidad e información financiera a conseguir mediante acciones políticas, organizativas, profesionales y de fijación de normas.³⁰

La Contabilidad Internacional se encamina necesariamente hacia la tendencia globalizadora de la economía y se constituye en proceso de normalización (estandarización contable) de carácter internacional que puede aplicarse en diversos países mediante procesos de adopción, adaptación o convergencia por los entes reguladores.

²⁹ CIFUENTES, Ramiro. Los Estándares Internacionales y Las Perspectivas Para La Contaduría Pública En Colombia. Op. cit., p.3.

³⁰ GONZALO, José y TUA, Jorge. Introducción a la contabilidad internacional. EN: MEJIA, Eutimio MONTES, Carlos y MONTILLA, Omar. Contaduría internacional. 2 ed. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2006. p 19.

1.2. LAS NORMAS Y LOS PROCESOS

Con el objeto de precisar elementos de fundamental trascendencia para el tema en cuestión y en particular con la intención de adentrarse en el ámbito de las normas y los procesos de convergencia, adaptación y adopción, a continuación se establecen concepciones importantes al respecto.

1.2.1. Estándar Contable y Ente Regulador

El estándar contable y la norma contable (o “principio” como también es definido en Colombia) para los profesores Mejía, Montes y Montilla en referencia que hacen de Choi³¹, tienen el mismo significado, lo que implica que en ambos casos pueden ser establecidos mediante estatutos según la legislación y encaminados a la preparación de estados financieros; En Colombia la definición de norma de contabilidad se establece de conformidad con el artículo 6º de la Ley 43 de 1990, donde se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

Siguiendo a los profesores, estas normas o estándares dependen y son relativas según el modelo de regulación contable aplicado en un país; existe la tradición jurídica de derecho romano en la cual solo el Estado puede establecer la regulación contable y el derecho consuetudinario en el cual dichos estándares o normas pueden ser establecidos por particulares. Siendo así, los modelos se entenderán de regulación pública si lo hace el Estado, o privada si su origen es de particulares.

En algunos países el proceso de normalización contable o expedición de estándares, está regulado por parte del Estado con estricto control sobre éstos, lo que significa que se deja de lado el modelo privado o de autorregulación y se toma el modelo de control directo por el Estado; por otra parte, si un país se orienta hacia la tendencia mundial de estándares internacionales de contabilidad, el proceso y el ente internacional que los expide es la autoridad en lo que le compete y el Estado permite transformaciones armonizadas entre la regulación contable local con la internacional según sea el proceso de adopción, adaptación o convergencia.

De lo anterior se deduce que cada país tiene su ente regulador, pero algunos atienden la regulación estatal o de auto-regulación profesional, en tanto que otros se armonizan según las normas internacionales.

³¹CHOI, Frederick. International Accounting. EN: MEJÍA, MONTES Y MONTILLA. Op. cit., prologo.

En su generalidad, los estándares de contabilidad son dinámicos, modificables, cambian y se actualizan en concordancia con las circunstancias; indistinto del modelo de regulación establecido; en un proceso de actualización con otros estándares, se deben observar las condiciones asimétricas para delimitar la forma como procederá la adopción, convergencia o adaptación, por lo anterior, es vital el establecimiento del ente regulador y métodos o normas de actualización. No se pueden analizar los estándares como objeto de estudio finalizado, deben entenderse como convenios o acuerdos que cambian según la investigación metodológica, el contexto socio-económico y el momento histórico. La información financiera es orientada en su alcance, desarrollo y objeto por los estándares vigentes y es evidente la intervención de los diferentes grupos de interés en calidad de usuarios de esta.

1.2.2. Proceso de Convergencia entre Normas contables nacionales y Normas Internacionales de Contabilidad

Para definir el concepto de proceso de convergencia entre normas contables nacionales y normas internacionales de contabilidad, se tiene en cuenta la posición del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) frente al proyecto de “Convergencia” del Decreto 2649 respecto las normas internacionales de contabilidad y de información financiera que lideró la Superintendencia de Sociedades en el año 2006; en ese sentido emitió un comunicado³² del cual se puede concluir que el *proceso de convergencia* de normas internacionales hace referencia a una expresión con sentido técnico, por medio del cual debe entenderse como un proceso de acercamiento de grandes reguladores internacionales con la legislación contable nacional, con el propósito de asociar los procesos vigentes del entorno en lo referente a la regulación. Un ejemplo de ello es el proceso de trabajo conjunto entre IASB y FASB (*Financial Accounting Standards Board – E.U.*), o entre el regulador Japonés y el Chino, cuyo propósito es que las prioridades, criterios y perspectivas de tales reguladores, sean recogidas en propuestas nuevas de trabajo y regulación conjunta.

El CTCP además considera en dicho comunicado que un proyecto de convergencia está orientado por una agenda estructurada la cual está construida en varias etapas a fin de ir avanzando poco a poco en el proceso de eliminación de las disparidades existentes entre uno y otro modelo de regulación además que la convergencia implica cambios entre las normatividades tanto en la nacional como en la internacional, entonces la pregunta planteada es: ¿en qué van a variar los criterios del emisor de normas internacionales (NIC) para reconocer especificidades locales? ¿Qué le aporta el trabajo de convergencia al

³²Consejo Técnico de Contaduría Pública. Comunicado frente al Proyecto de “Convergencia” liderado por Supersociedades, del Decreto 2649 con las normas internacionales de contabilidad, 2006. (en línea) texto completo en <http://www.jccconta.gov.co/consejot/document/convergencia2649.pdf>. Recuperado 29 agosto 2010.

emisor de las NIC? Nada; luego el CTCP considera que la metodología de convergencia no compagina ni expresa adecuadamente lo que se pretende implementar (de acuerdo al contexto histórico planteado en el año 2006).

Entre las etapas previstas de una convergencia a NIC, debe incluirse un proyecto de investigación para identificar todas las diferencias en materia de reconocimiento, valoración, presentación y divulgación de los marcos normativos. Los recientes casos de regulación y evaluación de las normas en varios lugares del mundo, han reclamado un trabajo serio de construcción de grupos de discusión, estudio de las condiciones de las organizaciones y los mercados, además de mediciones y simulaciones de los impactos por la aplicación de diferentes estructuras de regulación.

1.2.3. Proceso de Adopción de Normas contables nacionales a Normas Internacionales de Contabilidad

El proceso de adopción de NIC, fundamentalmente se orienta a la implementación total de las NIC bajo el discurso de fomentar un sistema comercial y financiero efectivo a nivel mundial de alta calidad, transparente y comparable; bajo el supuesto de fortalecer la economía del país adoptante implementando en su totalidad las Normas Internacionales de Información Financiera las cuales remplacez las normas contables del país adoptante.

Samuel Alberto Mantilla director de ciencias contables de la Pontificia Universidad Javeriana en su publicación “adoptar para participar” expresa que:

El verdadero sinónimo del dilema adoptar o adaptar es participar o encerrarse. Ello implica una decisión política. De fondo el problema es que en un mundo abierto (globalizado), cerrarse no es solución para nada. En la práctica el problema no es jurídico sino económico dado que implica sobre costos para las empresas que van a participar en mercados abiertos: además de presentar información según normas y reglamentos colombianos (que tiene un costo), se hace necesario presentar informes según estándares internacionales (que tiene un costo mayor). Hoy en un mundo competido, ninguna empresa se puede dar el lujo de sobrecostos.³³

El proceso de adopción tiene la ventaja que la normativa contable permanece acorde a los parámetros internacionales, se actualiza y se enmarca en la dinámica de cambio, se renueva; el efecto es acceso e incursión al mercado global de negocios y de valores por parte de las grandes empresas y se

³³ MANTILLA, Samuel. Adoptar para participar. (en línea) texto completo en: <http://ciberconta.unizar.es/leccion/adopno/adopno2.pdf>. recuperado 29 agosto 2010.

permiten nuevos convenios financieros con el Banco Mundial y demás entidades de financiamiento estatal (por cumplimiento de requerimientos). Por otra parte, el proceso de adopción de normas de contabilidad genera la internacionalización de la economía sin tener en cuenta los aspectos asimétricos relacionados con la estructura macroeconómica del país.

Siguiendo a Mantilla, el asunto de fondo para una adopción implica un cambio de paradigma; tal como lo es: la subordinación de la técnica contable frente a la técnica jurídica que genera una “legalización” de la contabilidad en Colombia y los principios que la orientan; cambiar a nivel jurídico el código de comercio y su artículo 50; derogar del decreto 2649/93; adoptar el esquema y no textos literarios; generar estándares para PYMES; cambiar la metodología de enseñanza de la Contaduría Pública en lo relacionado a la partida doble, fortalecimiento de la teoría contable con multienfoque, uso de herramientas analíticas, reestructuración de programas académicos.

El proceso implica esfuerzo de todas las partes interesadas, academia, profesionales, estado, empresas y sociedad dado que la adopción implica participación que es lo opuesto a encerrarse. La participación no es retórica, no participa la empresa en los mercados nacionales e internacionales sin el acompañamiento de las partes interesadas.

1.2.4. Proceso de Adaptación de Normas contables nacionales a Normas Internacionales de Contabilidad

En un proceso de adaptación de NIC, se establece en primera instancia la disparidad entre estas y la normatividad nacional para luego buscarla eliminación de las diferencias encontradas respecto a la normativa/legislación del país adaptante. Siendo así, en el proceso de adaptación se “respeta” en principio la normativa de país adaptante, el cual pretende un proceso que le permita actualizar y homogenizar con respecto a las nuevas tendencias contables internacionales.

Este proceso tiene como desventaja el inconveniente relacionado con el principio de cambio permanente el cual es intrínseco a las normas contables, toda vez que estas normas son dinámicas y orientadas actualmente al mundo globalizado de los negocios; lo que significa que una adaptación hoy esta desactualizada en el transcurrir de algunos años, por esta razón algunos países que han iniciado en proceso de adaptación cambian su orientación a la adopción. El caso de España es un referente del proceso de adaptación; este país miembro de la Unión Europea en el año 2001 crea la comisión de expertos para realizar el análisis pertinente el cual está reflejado en el informe llamado *Libro Blanco*; se genera entonces unos cambios en la práctica contable eliminándose incompatibilidades entre las NIC con las normas contables españolas para que sean acordes al marco europeo.

Samuel Alberto Mantilla³⁴ describe la adaptación como sinónimo de “encerrarse”; de fondo su argumentación está basada en el hecho que el proceso de adaptación es la prorroga de una futura adopción o la necesaria desactualización del contexto contable

³⁴ Ibid., p. 5

1.3. ORGANISMOS INTERNACIONALES DE NORMATIZACIÓN CONTABLE

Con el objeto de atender la necesidad de información contable a escala mundial, han surgido históricamente organismos públicos y privados que han asumido el papel en la emisión de estándares internacionales de contabilidad; no es el propósito de este trabajo establecer la historia de los organismos internacionales de normatización contable, sin embargo es una reseña importante para el contexto de las normas internacionales. La estandarización o armonización contable entonces ha tenido dos vertientes que se han desarrollado en interés de la información contable internacional y cada una ha asumido un papel en la emisión de normas. No obstante la historia ha fortalecido la armonización de carácter privado tal y como se observa a continuación.

1.3.1. Armonización de carácter público

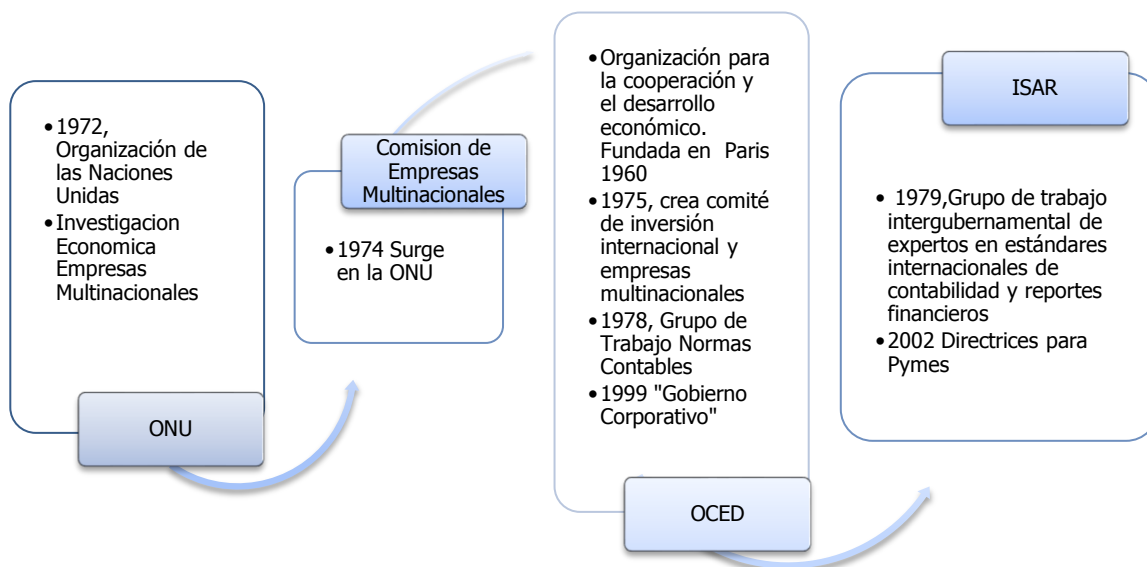
Según lo descrito por los profesores Mejía, Montes y Montilla³⁵, la armonización pública se enmarca en los siguientes eventos:

- a) En el año de 1972 la Organización de las Naciones Unidas, realizó una investigación con el objeto de establecer el impacto en el desarrollo económico mundial de las empresas multinacionales.
- b) En 1974 surge en la ONU la Comisión de Empresas Multinacionales creada por el ECOSOC por resolución 1913 /74. Estaba compuesta por 48 Estados Miembros y se dio como tarea prioritaria, entre otras, investigar sobre las actividades de las empresas transnacionales y elaborar un Código de Conducta sobre las sociedades transnacionales, el cual nunca fue aprobado.
- c) En 1979 se crea ISAR (Intergovernmental working group of experts on international Standards of Accounting and Reporting - Grupo de trabajo intergubernamental de expertos en estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros). IAR es un organismo de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo UNCTAD cuyo objeto es orientar los debates sobre las políticas y la reflexión en materia de desarrollo económico, velando especialmente por que las políticas nacionales y la acción internacional se complementen mutuamente para lograr un desarrollo sostenible. Según Eutimio Mejía³⁶, La ISAR emitió en el año 2002, quince directrices internacionales para la contabilidad y la información financiera para las PYMES las cuales estaban encaminadas a empresas del nivel II y una directriz estaba orientada a empresas de nivel III (entendiendo que empresas del nivel I participan en el mercado público de valores e implementan las IAS / IFRS emitidas por la actual Fundación IFRS).

³⁵ MEJÍA, MONTES Y MONTILLA. Op. cit., p. 45

³⁶ MEJIA, Eutimio. Introducción a los IFRS. Universidad del Quindío, Armenia, 2005.

- d) La OCDE (Organization of economic cooperation and development – Organización para la cooperación y el desarrollo económico), fundada en París en 1960 como resultado de la unión de 30 países desarrollados que realizaban seguimiento a la recuperación económica internacional, realizó una investigación en contabilidad macro económica y desarrolló programas con empresas multinacionales. Los trabajos de la OCDE tienen entre otros propósitos: difundir mejores prácticas gubernamentales, impulsar el buen gobierno dentro del servicio público, contribuir a mejorar la relación entre el sector público y el privado, y proponer recomendaciones respecto políticas públicas en diversos sectores. A través del intercambio entre expertos nacionales en los distintos Comités busca dotar de insumos a quienes toman decisiones gubernamentales de los países miembros; De la OCDE se destaca la emisión del “Gobierno Corporativo” en 1999, entendido como la forma en que se administran y controlan las empresas.
- e) en 1975, la OCDE crea en su interior el Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, donde se presentaron varios estudios contables de fiscalización, aplicación de fondos, gastos de inversión y desarrollo, consolidación y conversiones; de este comité surge el Grupo de Trabajo sobre Normas Contable en 1978.



Fuente: Elaboración Propia

1.3.2. Armonización de carácter privado

Siguiendo a los profesores Mejía, Montes y Montilla³⁷, citando a Túa y Gonzalo, se abordan los diferentes organismos de armonización internacional de carácter privado, mediante los siguientes hechos:

- a) En 1966, se crea el IASG (Accountant International study group – Grupo internacional de estudio contable), orientado al estudio de las prácticas contables en Canadá, Estados Unidos y Reino Unido.
- b) En 1972, surge el ICCAP (International committee for the coordination of the Accounting profession - Comité internacional para la coordinación de la profesión contable).
- c) En 1973, es fundado el IASC (International Accounting Standards committee – Comité internacional de estándares contables), cuyo objeto fundamental es “la formulación y publicación en interés público de las normas a seguir en la presentación de los estados financieros sometidos a auditoría promoviendo y asegurando su aceptación y aplicación mundial”.
- d) En 1977, se crea la IFAC (International federation of accountants – Federación internacional de contadores), y desaparece el ICCAP (del año 1972); el objetivo de esta federación es armonizar el ejercicio de la auditoría en lo técnico, responsabilidades, alcance y formación profesional.
- e) El IASB (International Accounting Standards Board – Consejo Internacional de estándares contables) es creado el primero de abril de 2001, reemplazando el IASC (del año 1973), este organismo hace parte del IASCF (International Accounting Standards committee foundation – Fundación comité internacional de estándares contables); esta fundación además del IASB creó otros dos organismos: el IFRIC (International Financial Reporting Interpretation committee - Comité de Interpretaciones de Estándares Internacionales de Presentación de Reportes Financieros) y el SAC (Standards Advisory Council – Consejo asesor de estándares).
- f) A partir del 1 de julio de 2010, la Fundación IASC cambió formalmente su nombre por Fundación IFRS y continúa vigente a la fecha de realización del presente trabajo.

³⁷MEJÍA, MONTES Y MONTILLA. Op. cit., p. 46

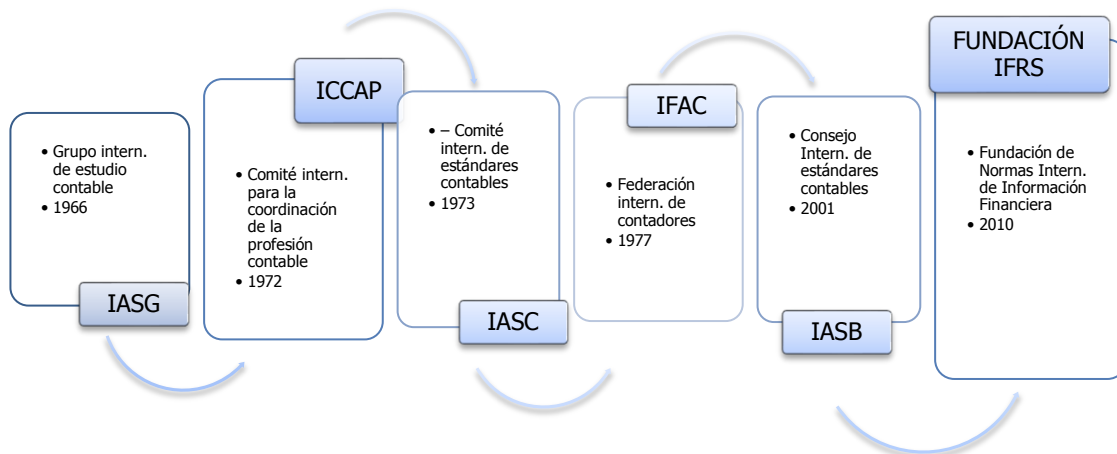


Grafico 2: Resumen cronológico de entidades relacionadas con la armonización contable privada
Fuente: Elaboración Propia

1.4. FUNDACIÓN IFRS

1.4.1. Reseña Histórica de la Fundación IFRS (Vigente desde Julio 2010)

De acuerdo al documento denominado Constitución de la Fundación IASC emitido por IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation - Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) en el 2010 y publicado por Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia(INCP)³⁸, en el año de 1997, el IASC (International Accounting Standards Committee) vigente desde el año 1973 creó el Strategy Working Party (Grupo de trabajo estratégico), con el objeto de examinar y recomendar a la Junta lo que la estrategia del IASC y su estructura deberían ser, sobre la base del programa acordado con la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO).

Siguiendo el documento, de este proceso surgió el informe “Recommendations on shaping IASC for the future”, el cual determinó recomendaciones de reestructuración con el propósito de fortalecer la legitimidad y alcance del organismo; siendo así, que en marzo de 2001, surgió en el Estado de Delaware en USA la Fundación IASC que actuaría como un ente sin ánimo de lucro siendo además la casa matriz de la junta de estándares internacionales de contabilidad (IASB -International Accounting Standards Board). Obsérvese la cronología más relevante:

- a) En abril de 2001, el anterior comité IASC, entregó al IASB la responsabilidad en la emisión de estándares de contabilidad internacional.
- b) La aprobación de la constitución de la fundación IASC correspondió a la junta del anterior comité IASC, esta junta en el año 1999 había designado un comité especial para escoger los primeros fideicomisarios, estos mismos fueron posesionados en mayo del año 2000 cuando la constitución fue aprobada. Estos fideicomisarios crearon la fundación del IASC en febrero del año 2001. La nueva estructura tuvo como objetivo mantener en equilibrio las funciones de la organización.
- c) En el año 2002, la dirección de la fundación IASC realizó una revisión estatutaria sobre unos párrafos relacionados con el comité de interpretación de normas como consecuencia de consultas públicas realizadas.
- d) En el año 2003, se anunció la creación de una comisión encargada de examinar la constitución del IASB, dando como resultado que en el año

³⁸INTITUTO COLOMBIANO DE CONTADORES PUBLICOS DE COLOMBIA. Constitución de la Fundación IASC. (en línea) texto completo en: <http://incp.org.co/Site/info/archivos/constitucionmarzo.pdf> recuperado 1 de noviembre de 2011.

2005, se diera aprobación de los cambios en dicha constitución que se hicieron efectivos a partir del 1 de julio de ese mismo año.

- e) El 31 de octubre de 2007, la dirección de la Fundación IASC modificó la Constitución con el propósito de ampliar el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF-IFRIC a 14 miembros.
- f) Para el año 2009, luego de la revisión quinquenal, se dieron cambios con respecto a la obligación de rendición de cuentas públicas y en la composición del tamaño del consejo de normas internacionales de contabilidad.
- g) En julio del año 2010, la Fundación IASC cambió formalmente su nombre por Fundación IFRS. El cambio propone un nuevo paso en el proceso de simplificar los nombres usados en toda la organización conforme la revisión de su Constitución en el 2010. El Organismo Internacional de Interpretaciones de Información Financiera (CINIIF) y el Consejo Asesor de Normas (SAC) se renombraron como el Comité de Interpretaciones de las NIIF y el Consejo Asesor de las NIIF, respectivamente. El nombre de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se mantiene sin variación.

1.4.2. Actualidad de la Fundación IFRS

Tal como se ha comentado anteriormente, se estableció el nuevo nombre de la organización a partir de Julio de 2010, el cual será reconocido como “Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera”, el cual sustituye en sus efectos legales el anterior nombre de “Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad”. El consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB) sigue como organismo encargado de la emisión de las normas de la Fundación IFRS.

De acuerdo al documento Constitución de la Fundación IASC publicado Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (INCP), La actual Fundación IFRS ha establecido unos objetivos que se declaran así:

- a) “Desarrollar en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigible y globalmente aceptada, comprensible y de alta calidad basado en principios claramente articulados. Estas normas deberían requerir en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros

- partícipes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas.
- b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.
 - c) Considerar en el cumplimiento de los objetivos asociados con (a) y (b), cuando sea adecuado, las necesidades de un abanico de tamaños y tipos de entidades en escenarios económicos diferentes.
 - d) Promover y facilitar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que son las normas e interpretaciones emitidas por el IASB, mediante la convergencia de las normas de contabilidad nacionales y las NIIF³⁹.

1.4.3. Estructura de la Fundación IFRS

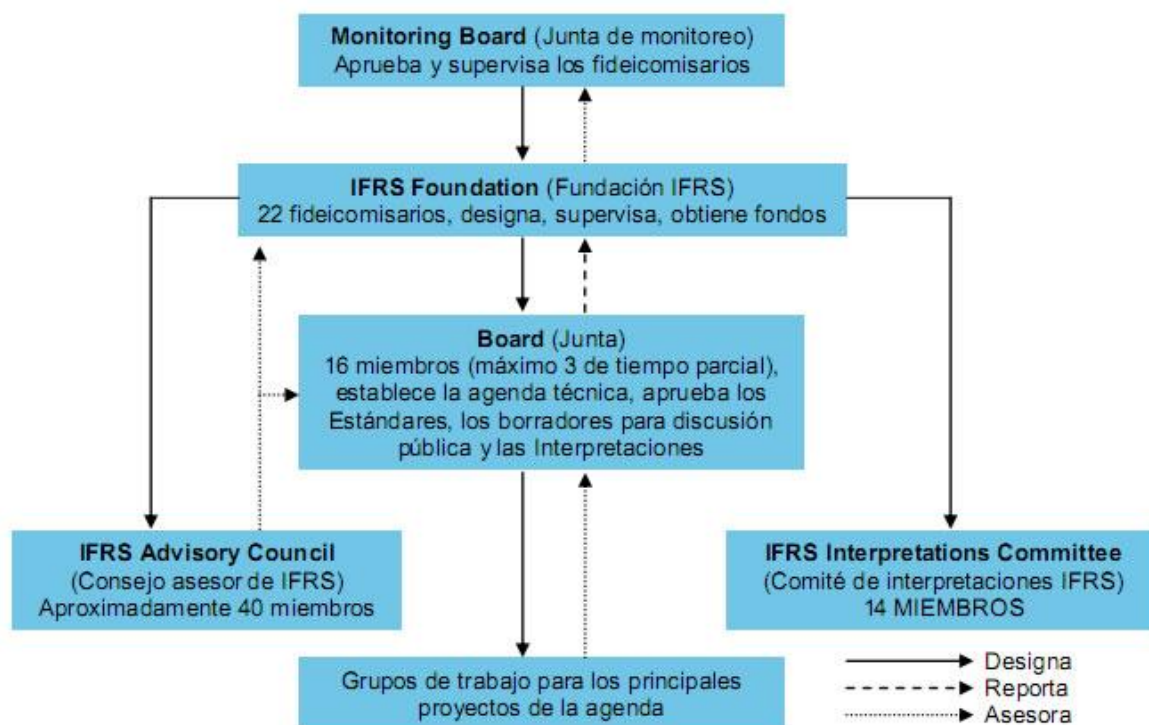


Grafico 3: Organigrama de la nueva estructura de la Fundación IFRS.

Fuente: PORTAL NIC/NIIF. Organigrama de la nueva estructura del IASB. (en línea) texto completo en: <http://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html> Recuperado 1 noviembre 2011.

³⁹ Ibid., p. 5.

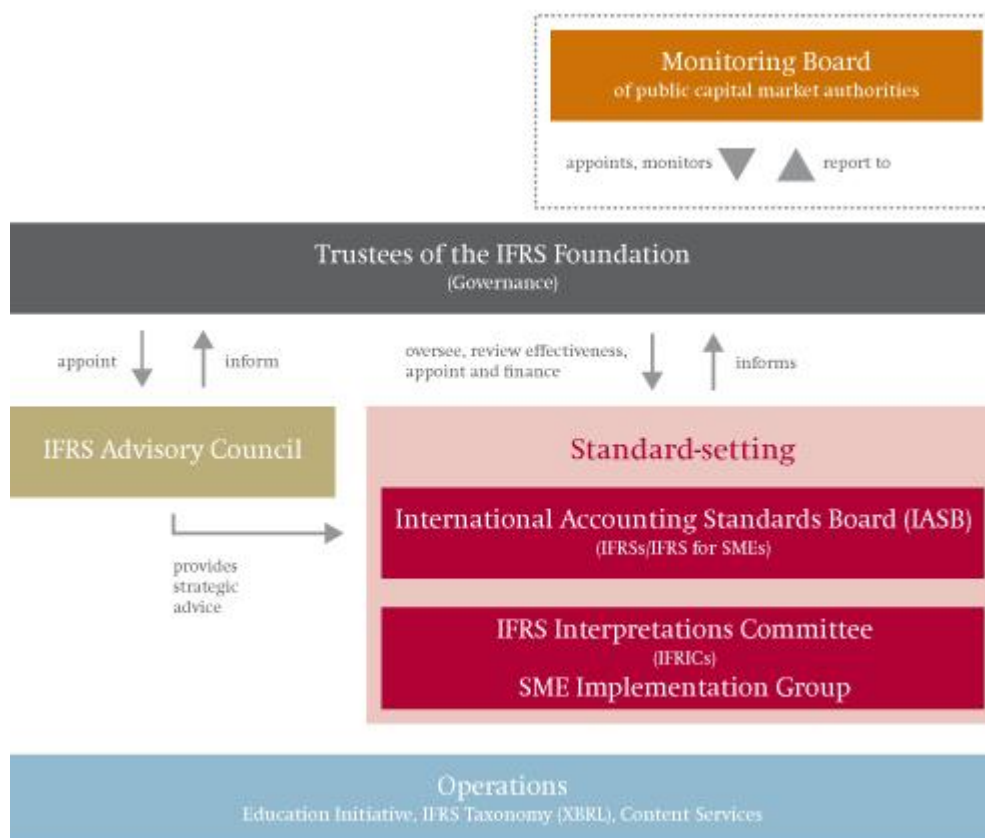


Grafico 4: Organigrama de la nueva estructura de la Fundación IFRS.

Fuente: FUNDACION IFRS. How we are structured. (en línea) texto completo en: <http://www.ifrs.org/The+organisation/How+we+are+structured.htm> Recuperado 25 febrero 2012.

Siguiendo el documento Constitución de la Fundación IASC publicado Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia(INCP)⁴⁰, el gobierno de la Fundación IFRS está en cabeza de los fiduciarios de conformidad con las disposiciones de la constitución, con el acompañamiento de una Junta de Monitoreo cuya función es vincular a los fiduciarios con las autoridades públicas. Los fiduciarios deben observar de forma permanente los requerimientos de la Constitución y pueden realizar modificaciones menores, en interés de la operación de la Fundación, en tanto se cuente con la aprobación del 75% de los fiduciarios.

Los **fiduciarios** conforman un grupo de líderes con experiencias profesionales, que incluyen perfiles de auditores, preparadores, usuarios, académicos y otros

⁴⁰ Ibid., p. 6.

que sirven al interés de la Fundación IFRS; en la generalidad, dos de los fiduciarios son socios principales de firmas internacionales de contabilidad; para lograr el equilibrio esperado, los fiduciarios deben seleccionarse previas consultas a organizaciones nacionales e internacionales de auditores. Los fiduciarios establecen además procedimientos para generar sugerencias de las organizaciones relevantes y permitir la postulación de individuos de tal forma que exista publicidad de las posiciones vacantes, los fiduciarios deben tener un firme compromiso con la fundación IFRS y con el IASB, deben poseer amplios y sólidos conocimientos en finanzas y poseer la capacidad de cumplir con las responsabilidades adquiridas, el fiduciario asume el desafío que implica la adopción y aplicación de normas contables globales, las cuales son desarrolladas para su uso en los mercados de capitales de todo el mundo y por otros usuarios, deben actuar en favor del interés público. El grupo de fiduciarios esta compuesto por 22 individuos, la Junta de Seguimiento es el organismo al interior de la Fundación IFRS, responsable de la aprobación de los nombramientos y la renovación de los fiduciarios entre otros procesos de control.

Con el propósito de asegurar una composición internacional los fiduciarios se designan así; seis miembros de Asia, seis de Oceanía, seis de Europa, seis de América del Norte, uno de África, uno de América del sur y dos de cualquier otra área.

Dentro de las funciones relevantes, los fiduciarios son orientadores de los procedimientos de operación y el establecimiento legal de la fundación IFRS, deben emitir informes anuales, nombrar los miembros del IASB, así mismo como los del comité de interpretaciones y del consejo asesor, aprobar el presupuesto, bases de financiación, revisar cuestiones estratégicas, aprobar modificaciones a la constitución, promover todos los programas, políticas, materiales y demás asuntos que sean coherentes con los objetivos de la fundación.

1.4.3.1. Junta de Monitoreo (Monitoring Board)

Según el documento Constitución de la Fundación IASC publicado Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (INCP)⁴¹, la Junta de Monitoreo tiene como propósito servir de vínculo formal entre los fiduciarios y las autoridades públicas estatales, quienes tradicionalmente supervisan a los emisores de normas. Existe un memorando de acuerdo entre el consejo y los fiduciarios, el cual describe la interacción de ambos organismos. La responsabilidad de este consejo es participar en el proceso de designación de fiduciarios, revisar y proporcionar exhortación a los fiduciarios, desarrollar el estatuto que establece sus procedimientos de organización, operación y toma de

⁴¹ Ibid., p. 10.

decisiones, ejercer control de acuerdo a los estatutos de la constitución de la fundación.

El consejo está compuesto por seis miembros así: Un miembro por la comisión europea, el presidente de mercados emergentes del IOSCO, el presidente del comité técnico del IOSCO, el comisionado de la agencia de servicios financieros del Japón, el presidente de la comisión del mercado de valores de los Estados Unidos y un observador en cabeza del presidente del Comité Basilea de Supervisión Bancaria (la cual es la organización mundial que reúne a las autoridades de supervisión bancaria, cuya función es fortalecer la solidez de los sistemas financieros)

1.4.3.2. Junta de Normas Internacionales de Contabilidad Financiera (International Accounting Standard Board - IASB)

La Constitución de la Fundación IASC⁴² también determina el órgano denominado IASB el cual es una división dentro de la estructura de la Fundación IFRS encargada del desarrollo y aprobación de los estándares internacionales de contabilidad (IAS – NIC) y estándares para presentación de reportes financieros (IFRS – NIIF), también promueve el uso y aplicación rigurosa de los estándares, su trabajo es activo con otros emisores para lograr la convergencia de sus estándares con otros, y obtener soluciones de información contable internacional de alta calidad. Se puede decir que el IASB se encarga del objeto misional de la Fundación IFRS.

Dentro de sus funciones, se resalta el hecho que tiene la responsabilidad total en las cuestiones técnicas lo que incluye la preparación y emisión de normas, publicación de los proyectos de norma y sus respectivos documentos de discusión para comentario público, tiene discreción total para el desarrollo y seguimiento de su agenda técnica sujeto a la consulta de los fiduciarios y del comité asesor, también tiene discreción en la manera como conduce su trabajo y puede encargar investigaciones externas a emisores nacionales u otras organizaciones, forma grupos de trabajo y grupos de asesoramiento especializado, publica normalmente los fundamentos de las conclusiones con cada NIIF, considera la realización de pruebas de campo asegurando su factibilidad y entrega explicaciones en caso de no cumplir los procedimientos adecuadamente.

El IASB está compuesto por catorce miembros que aumentarán a dieciséis miembros antes de julio del año 2012; estos son nombrados por los fiduciarios en su totalidad, once miembros tienen dedicación de tiempo completo y hasta tres de ellos pueden ser de tiempo parcial, en caso de que falte alguno de sus

⁴²Ibid., p. 11.

miembros el trabajo del IASB, no será invalidado no obstante, los fiduciarios deben procurar que el órgano esté completo. El presidente del IASB es también el Director Ejecutivo de la Fundación IFRS sujeto a la supervisión de los fiduciarios, es el responsable de establecer el equipo de la alta dirección.

Este grupo tiene alta experiencia técnica y diversidad de conocimientos en negocios internacionales y en mercados, alta competencia profesional y práctica y ningún individuo del IASB será al mismo tiempo fiduciario.

La Junta está compuesta así: cuatro miembros de Asia u Oceanía, cuatro de Europa, cuatro de América del norte, un africano, un suramericano y dos de cualquier área.

Se desarrollan reglas y procedimientos por parte de los fiduciarios, con el propósito de asegurar que el IASB sea y se le considere independiente, no es permitido entonces que sus miembros tengan segundos contratos, derechos de otros empleadores, o demás asuntos que afecten su juicio, están remunerados por la Fundación IFRS de acuerdo a sus responsabilidades, cada miembro tiene un voto y no está permitido la delegación en este derecho, tampoco es aceptado la designación de sustitutos. Para la publicación de un proyecto de norma o de una norma internacional, se requiere la aprobación de nueve miembros si hay menos de dieciséis o de diez miembros si están los dieciséis; las demás decisiones del IASB requieren la mayoría simple de los presentes en la reunión en tanto asistan el 60% de sus miembros (de forma personal o mediante telecomunicación).

1.4.3.3. Comité de Interpretaciones (Interpretations Committee)

Siguiendo la Constitución de la Fundación IASC⁴³, se encuentra el Comité de Interpretaciones, (denominado anteriormente como el Comité de interpretaciones de las normas internacionales de información financiera) encargado de revisar el marco conceptual del IASB y problemas contables resultantes de tratamientos divergentes o no aceptados en ausencia de guías autorizadas, con el propósito de alcanzar consensos sobre la apropiada orientación contable de tales problemas. Su función es interpretar la aplicación de los IAS y los IFRS, solucionar problemas específicos no direccionados, generar un contexto conceptual, informar al IASB y obtener aprobación de interpretaciones finales, publicar proyectos de interpretación para comentario público y asumir otras tareas a solicitud del IASB.

Está compuesto por catorce miembros con voto, los cuales son nombrados por los fiduciarios por período renovable de 3 años, el comité de interpretaciones tiene un presidente nombrado por los fiduciarios el cual es miembro del IASB.

⁴³Ibid., p. 15.

1.4.3.4. Consejo Asesor de estándares (Standards Advisory Council SAC)

El Consejo Asesor según la Constitución de la Fundación IASC⁴⁴ es un foro para que las organizaciones y los individuos con interés en los estándares internacionales de presentación de reportes financieros, tomen parte en la emisión de estos.

Está conformado por treinta (o más) miembros nombrados por los fiduciarios con antecedentes profesionales y procedencias geográficas varias, nombrados por periodos de 3 años. No pueden ser miembros del IASB o de su personal.

La función del consejo es brindar asesoramiento al IASB sobre decisiones de agenda y prioridades del trabajo así como informar al IASB las opiniones que organizaciones e individuos del Consejo Asesor tienen sobre los proyectos más importantes de emisión de normas y asesorar al IASB o a los fiduciarios en otros asuntos incluyendo los cambios relacionados con la constitución de la fundación. Se reúne de forma abierta al público al menos cada 3 años.

1.4.3.5. Grupos de trabajo para los principales proyectos de la agenda (Operations groups)

Según la Fundación IFRS⁴⁵, los grupos de trabajo aportan al IASB el acceso a la experiencia práctica y a conocimientos adicionales, estos grupos son establecidos por el IASB como soporte para sus proyectos más importantes y son grupos de operaciones de apoyo.

Las reuniones de estos grupos de trabajo se anuncian en el sitio web, son abiertos al público y están presididos por un miembro del IASB.

Los grupos de trabajo son:

a) Programa internacional de presentación de estados financieros.

Fue creado en noviembre de 2004, y es el encargado de preparar y divulgar la taxonomía NIIF (XBRL), la cual es un formato estándar para la presentación electrónica de la información financiera a nivel mundial, en particular dentro de las jurisdicciones con informes en arreglo de las NIIF, en razón de que facilita su presentación por lo que es más simple, rápido y permite la comparación de las NIIF de datos financieros de las empresas con reguladores, inversores, analistas y otros usuarios de la información financiera.

⁴⁴ Ibid., p. 16.

⁴⁵ FUNDACION IFRS. About Advisory bodies. (en línea) texto completo en: www.ifrs.org/theorganisation Recuperado 20 febrero 2011.

b) Grupo de trabajo de arrendamiento financiero.

Creado en julio de 2006, su objetivo es establecer normas sobre la contabilización del arrendamiento financiero, es un proyecto entre el IASB y el FASB. (Consejo de estándares de contabilidad financiera de Estados Unidos)

c) Grupo de trabajo de beneficios a los empleados.

Establecido por el IASB para el proyecto sobre beneficio pos-empleo.

d) Grupo de trabajo de Seguros.

Analiza cuestiones contables relativas a los contratos de seguro.

e) Grupo asesor de las instituciones financieras para la presentación de estados financieros.

f) Grupo de trabajo de instrumentos financieros.

Encaminado a la observación de la norma NIC 39 relacionada con instrumentos financieros, reconocimiento y valoración, orientado el examen y cuestionamiento de esta norma. Revisión centrada en mejorar, simplificar y sustituir como ultima instancia la NIC 39, examinando cuestiones amplias sobre la aplicación y alcance la contabilidad del valor razonable.

1.5. ESTANDARES INTERNACIONALES

Una de las funciones primordiales del IASB (órgano interno de la Fundación IFRS) es la de desarrollar y promover el uso de un conjunto único de normas contables de carácter mundial, con el fin de preparar y presentar estados financieros que sean útiles para la toma de decisiones de los usuarios.

El propósito es lograr que la información financiera a nivel internacional que se prepara bajo estos parámetros pueda permitir la comparabilidad, transparencia y alta calidad, para ello se establecen los estándares internacionales de contabilidad, los cuales pretenden convertirse a nivel mundial en las disposiciones autorizadas de la metodología cómo los diferentes tipos particulares de transacciones y otros eventos deben ser reflejados en los estados financieros.

Las normas internacionales emitidas por la Fundación IFRS comprenden:

- a) Estándares Internacionales de Presentación de Reportes Financieros (NIIF en español) - International Financial Reporting Standards (IFRS en inglés)
- b) Estándares Internacionales de Contabilidad (NIC en español) - International Accounting Standards (IAS en inglés)
- c) Interpretaciones originadas por el Comité de Interpretaciones de Estándares Internacionales de Presentación de Reportes Financieros - International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) o por el anterior Comité de Interpretaciones - Standing Interpretations Committee (SIC).

1.5.1. Elaboración, publicación y emisión de una Norma IFRS

Considerando la información oficial de la Fundación IFRS⁴⁶, a continuación se hace un resumen de la elaboración, publicación y emisión de una Norma IFRS.

Uno de los objetivos del IASB es lograr la presentación de la información con calidad, por lo cual desarrolla las normas contables bajo estos parámetros, procurando la entrega de información que sea de valor para todos los usuarios de los estados financieros y que a la vez sea útil para los encargados de preparar los estados financieros.

En el momento de realizar una adición o modificación a las normas existentes, el IASB considera la relevancia que pueda tener para los usuarios de la información y la confiabilidad que se pueda proporcionar, la disponibilidad de las orientaciones vigentes, la posibilidad de aumentar la convergencia, la calidad de

⁴⁶FUNDACION IFRS. How we develop IFRSs. (en línea) texto completo en: <http://www.ifrs.org/How+we+develop+standards/How+we+develop+standards.htm> ,Recuperado 20 febrero 2011

la norma que se elaborará y las limitaciones de los recursos disponibles para tal modificación.

Inicialmente hay un filtro para identificar, revisar y proponer temas que pueden merecer una revisión del IASB, el cual es realizado por el personal encargado para tal fin, que prepara la agenda futura. Las reuniones del IASB para discutir proyectos potenciales y tomar decisiones para adoptar nuevos proyectos, se llevan a cabo en público, sin embargo antes de llegar a esas decisiones, se consulta al Consejo Asesor y a los órganos encargados de los temas contables para establecer criterios sobre los temas propuestos y establecer las prioridades, la elección de los temas del programa y su prioridad se escoge por una mayoría simple de votos en una reunión del IASB.

Cuando se adiciona un tema en la agenda, el IASB debe decidir si lo discute solo, o en conjunto con otros emisores de normas internacionales; luego de considerar la naturaleza de los temas y el nivel de importancia, se establece un grupo de trabajo para esta etapa, el equipo para el proyecto es seleccionado por dos miembros jefes del personal técnico, quienes son el Director Técnico De Actividades y el Director De Desarrollo; el director del proyecto elabora un plan bajo la supervisión de los otros directores y entre todos deciden si se incluyen miembros del personal de los otros emisores de normas internacionales.

En el proceso de elaboración y publicación de reforma de una norma, inicialmente el IASB elabora un documento de trabajo en el cual incluye una visión global del tema a tratar, los posibles enfoques para abordar el tema, las opiniones preliminares de sus autores o del mismo IASB y una invitación a formular comentarios; este es conocido como un documento de debate.

El siguiente paso es la publicación de un proyecto de norma, el cual es el principal elemento de consulta del público, este establece una propuesta concreta para una norma o una modificación de una que ya está vigente, a diferencia de un documento de debate, este es un paso obligatorio en el debido proceso.

El desarrollo de un proyecto se inicia con las consideraciones del IASB referentes a cuestiones sobre la base de la investigación personal y recomendaciones, comentarios recibidos en cualquier documento de debate y las sugerencias formuladas por el Consejo asesor, los grupos de trabajo y los comentarios de los otros emisores de estándares que surgen de las sesiones públicas.

Después de resolver estas cuestiones, el IASB instruye al personal para la redacción del proyecto de norma, cuando el proyecto se ha completado y el IASB vota, se publica para comentarios del público, en caso de ser positivo, se considera la publicación de un proyecto de segunda exposición, en esa etapa el IASB identifica las cuestiones importantes que surgieron durante el período de comentarios sobre el proyecto y que no se habían considerado previamente, se evalúa la evidencia examinada, se evalúa si se han entendido suficientemente los problemas y se considera: si los puntos de vista diferentes se expusieron en

el proyecto de la primera exposición, si se discutió de manera adecuada y si la revisión se hizo basados en las conclusiones de la misma.

Previo a la votación final, se elabora un proyecto pre-electoral, que suele estar sometido a revisión externa. Poco antes de la votación del IASB, el proyecto final se coloca a consideración pública.

Finalmente, después de que el debido proceso se completa, todos los asuntos pendientes se resuelven, y los miembros del IASB votan a favor de la publicación y la nueva norma se emite; posteriormente, el personal y los miembros del IASB pueden celebrar reuniones periódicas con las partes interesadas, incluidos los directivos de otros organismos, para ayudar a entender los problemas imprevistos relacionados con la aplicación práctica y el impacto potencial de sus propuestas.

La Fundación IFRS también fomenta actividades educativas para garantizar la coherencia en la aplicación de las normas internacionales, después de un tiempo adecuado el Consejo puede iniciar estudios en función de revisar la aplicación de las NIIF, cambios en el entorno de los informes financieros y los requisitos reglamentarios, y las observaciones formuladas por el consejo asesor, el comité de interpretaciones y los emisores de normas sobre la calidad de los estándares internacionales de contabilidad.

1.5.2. Elaboración, publicación y emisión de una Interpretación.

Siguiendo la información de la Fundación IFRS⁴⁷ respecto la elaboración, publicación y emisión de una interpretación se explica que los miembros del comité de interpretaciones y los observadores designados, tienen la responsabilidad principal de identificar los temas a considerar, sin embargo en las reuniones también se encuentran preparadores, auditores y otros con algún interés en la información financiera. Un problema puede ser presentado por cualquier persona u organización.

Después de un debate en una reunión pública, el comité decide si desea agregar un tema a su agenda, un tema propuesto se evalúa si, es amplio y tiene relevancia práctica, si la información financiera se podría mejorar mediante la eliminación de los métodos de presentación de informes diversos, si el problema puede ser resuelto de manera eficiente dentro de los límites de las normas existentes, si es probable que el comité sea capaz de llegar a un consenso sobre la cuestión en forma oportuna y si el problema se relaciona con un proyecto del IASB, se debe brindar orientación prioritaria.

Una interpretación incluye el resumen de los asuntos contables identificados, el consenso alcanzado, la referencia a las NIIF pertinentes, los partes del marco y de otros pronunciamientos que se han dado que apoyan el consenso, la fecha de vigencia y disposiciones transitorias.

⁴⁷ Ibid.

1.6. REFERENCIA SOBRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EMITIDAS POR LA FUNDACION IFRS

En la presente investigación se procura el acercamiento general al marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad según la Fundación IFRS para la preparación y presentación de estados financieros en sus aspectos más importantes, sin profundizar en la temática, la cual es densa y no es el objeto del trabajo.

El marco conceptual de normas de internacionales de contabilidad del entonces IASB fue desarrollado con el propósito de ser aplicable a una gran variedad de modelos contables a nivel mundial.

En ese sentido, Túa y Gonzalo, argumentan que:

Un marco conceptual puede definirse como una aplicación de la teoría general de la contabilidad en la que, mediante un itinerario lógico-deductivo, se desarrollan los fundamentos conceptuales en los que se basa la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional a las normas contables. El seguir un itinerario lógico-deductivo implica que cada uno de los escalones contemplados en el mismo, es congruente con los anteriores, lo que refuerza la racionalidad del producto final⁴⁸.

Los estados financieros tienen similitudes entre unos países y otros, sin embargo, las diferencias son generadas por aspectos conceptuales, legales, económicos y sociales, relacionados con las necesidades de los diferentes usuarios, según se establezca en las regulaciones nacionales, lo que ha generado como resultado la utilización de diversos criterios para el reconocimiento de partidas y diversas bases de medición de las mismas.

El IASB estructuró un marco de referencia conceptual a nivel contable, cuando ya contaba con larga experiencia en la emisión de normas y un rodaje de quince años en foros internacionales relacionados con la fijación de normas; esto significa que el marco conceptual no fue la base fundamental (en principio) para la creación de las normas internacionales emitidas por el entonces IASB.

El documento que contiene el Marco Conceptual fue aprobado por el Consejo del IASC en abril 1989 y adoptado por el IASB en abril de 2001. Según documento “Marco Conceptual para la Información Financiera 2011⁴⁹” emitido por la Fundación IFRS el propósito de dicho marco conceptual es:

⁴⁸ GONZALO ANGULO, José y TUA PEREDA, Jorge. Introducción a la contabilidad internacional. EN: MEJÍA, MONTES Y MONTILLA. Op. cit., p. 63

⁴⁹ FUNDACION IFRS. El Marco Conceptual para la Información Financiera 2011. (en línea) texto completo en: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/9FF9FC0F-FB42-4C5A-8B40-8A4E475F59E6/0/ConceptualFramework.pdf>, Recuperado 20 febrero 2011

- a) Ayudar al IASB a elaborar futuras normas y/o revisar las existentes promoviendo la armonización de criterios contables por medio de la reducción de alternativas posibles.
- b) Facilitar a los usuarios, elaboradores y auditores de los estados financieros en lo referente a la interpretación, aplicación y formación de juicios respecto a la información contable preparada de acuerdo al IFRS.
- c) Encaminar a los organismos de índole nacional, para el desarrollo de normas internacionales.
- d) Orientar el conocimiento de los interesados, proporcionando información sobre el método a seguir.

Los usuarios de los estados financieros son: Inversionistas, proveedores de capital de riesgo, interesados en el riesgo inherente y en el reembolso de la inversión, pueden ser reales y potenciales; Los empleados, interesados en la estabilidad y rentabilidad de los empleadores; Prestamistas, requieren conocer la capacidad de la entidad; Proveedores y demás acreedores, requieren conocer la capacidad de pago; Clientes interesados en la continuidad de la entidad y sus contratos; Gobierno interesados en la distribución de recursos y fijación de políticas fiscales; El público interesados en conocer el impacto social.

El marco conceptual contiene:

- a) El objetivo de los estados financieros.
- b) Las características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros.
- c) La definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros.
- d) Los conceptos de capital y mantenimiento del capital.

Tanto el marco conceptual, como las IFRS y las IFRIC, tienen una presentación metodológica para quien desee consultar el marco conceptual en su totalidad.

Siguiendo el “Marco Conceptual para la Información Financiera 2011⁵⁰” emitido por la Fundación IFRS, el objetivo de los estados financieros es proporcionar información acerca de la situación financiera que desempeña y cambios en la posición financiera, se pretende que dicha información sea útil a la diversidad de usuarios para la toma de decisiones económicas cubriendo las necesidades comunes de dichos usuarios, sin embargo, los estados financieros no proporcionan toda la información necesaria en razón de que contienen efectos financieros de sucesos pasados y no necesariamente información distinta de la financiera. Por ejemplo, evaluar la responsabilidad gerencial, evaluar el desempeño de la empresa, evaluar la solvencia de la empresa, determinar políticas fiscales, preparar y utilizar estadísticas nacionales, regular actividades

⁵⁰ Ibid.

de la empresa, decidir cuándo comprar, vender o mantener acciones, entre otros.

En el marco conceptual, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación **(devengo contable o causación)**, que se define como el reconocimiento de las transacciones y otros eventos en el momento de la ocurrencia y no cuando el equivalente es recibido o pagado; y bajo el supuesto de que una entidad está y continuará en el desarrollo de su actividad dentro del futuro previsible asumiéndose entonces que la entidad no tiene intención y/o necesidad de liquidar el desarrollo de las operaciones, en caso de ser así, debe revelarse dicha información.

Según el “Marco Conceptual para la Información Financiera 2011⁵¹” emitido por la Fundación IFRS, los estados financieros deben contener características cualitativas que los hagan útiles para los usuarios, luego la información suministrada debe poseer cualidades de:

- a) **Comprensibilidad**, los usuarios deben poseer conocimiento razonable sobre las actividades económicas, analizando la información con orientación al negocio y la contabilidad. (en Colombia el art. 4 del D.R. 2649/93 lo define como “información clara y fácil de entender”).
- b) **Relevancia**, la información es relevante cuando ejerce influencia sobre decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudando a evaluar eventos pasados, presentes y futuros que permitan confirmar o reevaluar. La información tiene importancia relativa o materialidad cuando su omisión en la presentación influye en las decisiones de los usuarios, esta materialidad se relaciona con la cuantía del error de la evaluación o de la partida omitida, dentro de las circunstancias particulares de la omisión o error y se juzga siempre bajo las circunstancias particulares de la omisión o error.
- c) **Fiabilidad**, la información es confiable cuando está libre de error material y de prejuicio, es decir, neutral representando razonablemente la realidad o esencia, (realidad económica) y no sobre la forma (aspecto legal), debe ser una representación fiel de las transacciones y demás sucesos y manejar la incertidumbre que inevitablemente rodean los acontecimientos incluyendo cierto grado de precaución (prudencia), la información contenida en los estados financieros debe ser completa.
- d) **Comparabilidad**, los usuarios requieren comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, con el propósito de identificar tendencias de la situación financiera y del desempeño.

El marco conceptual establece los elementos de los estados financieros así:

- a) **Activos:** Recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados del que se espera obtener en el futuro beneficios económicos.

⁵¹ Ibid.

- b) **Pasivos:** Obligación presente de la entidad derivada de sucesos pasados, al vencimiento del cual y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- c) **Patrimonio** neto: Parte residual de los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos.

Por otra parte de definen los elementos denominados ingresos y gastos:

- a) **Ingresos:** Incrementos en los beneficios económicos generados a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos del valor de los activos o bien como decremento de la obligaciones que dan como resultado aumentos del patrimonio neto no relacionados con aportes de los propietarios.
- b) **Gastos:** Decrementos en los beneficios económicos generados a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos o bien, de aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto no relacionados con distribuciones realizadas a los propietarios.

Toda partida que cumpla la definición de “elemento” debe ser objeto de reconocimiento siempre y cuando sea probable que cualquier beneficio económico asociado llegue o salga de la entidad y que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad.

La medición debe entenderse como el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, este concepto debe tener en cuenta la incertidumbre con que los beneficios económicos futuros afectaran la entidad; la medición debe ser confiable mediante estimaciones razonables en caso de no existir esta estimación, no se debe incluir la información en los estados financieros relacionándola en las notas explicativas. De acuerdo con los profesores Mejía Montes y Montilla⁵², las bases de medición en el marco conceptual son:

- a) **Costo histórico:** Activos registrados de acuerdo con el importe de efectivo o equivalente pagado, valor justo –razonable– de la compensación dada para adquirirlos. Pasivos registrados al importe de productos recibidos e intercambiados por la obligación, importe de efectivo o equivalente que se espera pagar.
- b) **Costo actual corriente:** Activos registrados al importe de efectivo o equivalente que pudieron haberse pagado si el mismo o un activo equivalente fuese adquirido en el momento actual. Pasivos registrados al importe no descontado de efectivo o equivalente que hubiese requerido para liquidar la obligación en el momento actual.

⁵²MEJÍA, MONTES Y MONTILLA. Op. cit., p. 74

- c) **Valor de realización o liquidación:** Activos registrados de acuerdo con el importe de efectivo o equivalente, que se hubieran podido obtener en la actualidad en una forma normal. Pasivos a su valor de liquidación.
- d) **Valor presente:** Activos registrados a su valor descontado presente, descontando las entradas netas de efectivo que la partida generará en el curso normal de los negocios. Pasivos registrados a su valor descontado presente relacionándolos con las salidas futuras netas de efectivo requeridas para liquidar el pasivo, según un curso normal.

El “Marco Conceptual para la Información Financiera 2011⁵³” emitido por la Fundación IFRS, establece además que el capital puede entenderse como el dinero invertido o poder adquisitivo invertido, y es sinónimo de patrimonio neto, no obstante, en un concepto físico se puede entender como la capacidad productiva u operativa de la entidad.

El concepto de mantenimiento de capital financiero, se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere sostener, es la conexión entre el concepto de capital y el de ganancia dado que proporciona el punto de referencia para medir tal resultado, siendo así, se permite distinguir lo que es rendimiento sobre el capital y recuperación del capital; el resultado o ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos; si los gastos superan los ingresos, el importe residual es una pérdida, puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante.

El concepto de mantenimiento de capital físico, se entiende como la capacidad física productiva u operativa de la entidad de los recursos o fondos necesarios, para lograr tal capacidad.

Los estados financieros contienen notas, cuadros complementarios y demás información relacionada, que permiten la revelación.

Los estados financieros de las normas internacionales de información financiera, son:

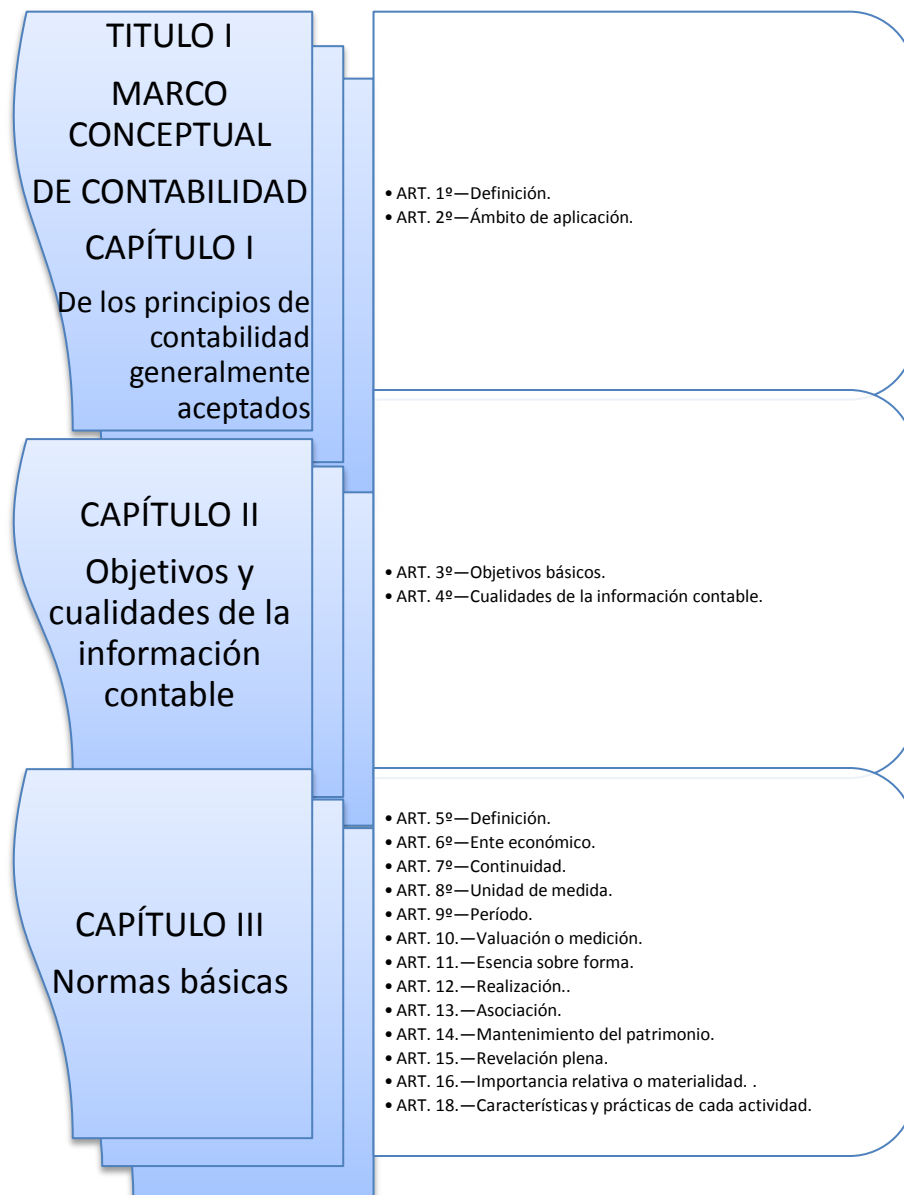
- a) **El estado de la situación patrimonial**, también denominado estado de situación financiera o balance de situación o balance general, el cual refleja la situación del patrimonio en un momento determinado se estructura a través de los 3 conceptos patrimoniales: activo, pasivo y patrimonio neto. La situación financiera se afecta por los recursos que controla, por su estructura financiera, por la solvencia (disponibilidad de efectivo a largo plazo) y liquidez (disponibilidad de efectivo a corto plazo), esta información es útil para la predicción de necesidades futuras de endeudamiento.

⁵³FUNDACION IFRS. El Marco Conceptual para la Información Financiera 2011. Op. cit.

- b) **El estado de resultados**, también denominado estado de pérdidas y ganancias, o cuenta de pérdidas y ganancias, el cual detalla la forma cómo se desarrolló la actividad y el resultado del ejercicio durante el período, se identifican los ingresos, costos y gastos.
- c) **El estado de cambios en el patrimonio**, también denominado estado de evolución de patrimonio neto, determina la cuantía del patrimonio neto y su variación durante el ejercicio contable, el cual es afectado por transacciones de los propietarios tales como aportes, retiros y dividendos y el resultado del período.
- d) **El estado de flujo de efectivo**, llamado también estado de origen y aplicación de fondos, el cual informa sobre los movimientos de efectivo y sus equivalentes, distribuido en actividades operativas, de inversión y financiamiento.

1.7. REFERENCIA SOBRE EL MARCO CONCEPTUAL EN COLOMBIA Y LAS NORMAS DE CONTABILIDAD

En Colombia el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 eleva a nivel de norma legal el marco conceptual de la contabilidad, en su título I y II que incluye el artículo 1 hasta el 60 donde se describen los siguientes artículos:



CAPÍTULO IV
De los estados financieros y sus elementos
SECCIÓN I
De los estados financieros

- ART. 19.—Importancia
- ART. 20.—Clases principales de estados financieros.
- ART. 21.—Estados financieros de propósito general.
- ART. 22.—Estados financieros básicos.
- ART. 23.—Estados financieros consolidados.
- ART. 24.—Estados financieros de propósito especial.
- ART. 25.—Balance inicial.
- ART. 26.—Estados financieros de períodos intermedios.
- ART. 27.—Estados de costos.
- ART. 28.—Estado de inventario.
- ART. 29.—Estados financieros extraordinarios.
- ART. 30.—Estados de liquidación.
- ART. 31.—Estados preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ART. 32.—Estados financieros comparativos.
- ART. 33.—Estados financieros certificados y dictaminados.

CAPÍTULO IV
De los estados financieros y sus elementos
SECCIÓN II
De los elementos de estados financieros

- ART. 34.—Enumeración y relación..
- ART. 35.—Activo.
- ART. 36.—Pasivo.
- ART. 37.—Patrimonio.
- ART. 38.—Ingresos.
- ART. 39.—Costos.
- ART. 40.—Gastos.
- ART. 41.—Corrección monetaria.
- ART. 42.—Cuentas de orden contingentes.
- ART. 43.—Cuentas de orden fiduciarias.
- ART. 44.—Cuentas de orden fiscales.
- ART. 45.—Cuentas de orden de control.

TÍTULO II
DE LAS NORMAS TÉCNICAS
CAPÍTULO I
De las normas técnicas generales

- ART. 46.—Propósito.
- ART. 47.—Reconocimiento de los hechos económicos.
- ART. 48.—Contabilidad de causación o por acumulación.
- ART. 49.—Medición al valor histórico.
- ART. 50.—Moneda funcional.
- ART. 51.—Ajuste de la unidad de medida.
- ART. 52.—Provisiones y contingencias.
- ART. 53.—Clasificación.
- ART. 54.—Asignación.
- ART. 55.—Diferidos.
- ART. 56.—Asientos..
- ART. 57.—Verificación de las afirmaciones.
- ART. 58.—Ajustes.
- ART. 59.—Tratamiento de informaciones conocidas después de la fecha de cierre.

El marco conceptual de contabilidad en Colombia ha sido ampliamente debatido, en especial en estos tiempos de convergencia hacia las normas internacionales de contabilidad emitidas por la Fundación IFRS, no obstante se resalta la posición que en ese sentido establecen dos de los principales órganos a nivel nacional: La Superservicios y la Superfinanciera.

De acuerdo a los comentarios que realiza la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios con el apoyo de su asesor Baker Tilly Consulting Ltda. al documento elaborado por el Comité Técnico del Sector Financiero -CTSF de Junio 2011, denominado “Análisis del marco conceptual de las NIIF versus principios contables en Colombia”⁵⁴ dirigido al Consejo Técnico de Contaduría Pública, en desarrollo de las actividades programadas con ocasión del proceso de convergencia establecido en la Ley 1314 de 2009 se resaltan algunos aspectos comparativos entre el marco conceptual de la Fundación IFRS y el marco conceptual colombiano. A continuación se realiza una síntesis del documento mencionado, donde se observa la posición de los entes nacionales respecto el punto de vista de cada uno respecto: marco contable nacional vs marco contable internacional (Fundación IFRS)

Comité Técnico del Sector Financiero Colombiano -CTSF	Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en Colombia
Las NIIF en su orden jerárquico dejan en un segundo nivel el marco conceptual; la esencia del marco conceptual corresponde a un pronunciamiento técnico contable fundamental para el direccionamiento de las normas. En Colombia las normas aplican de lo general a lo particular las normas no deben contravenir el marco general	En Colombia en la práctica las normas priman sobre las estructuras conceptuales. Las normas legales contienen tratamientos contables que subordinan y contradicen estructuras conceptuales.
Las NIIF son emitidas por un organismo privado (Fundación IFRS) en tanto que la regulación contable colombiana se fundamenta en la regulación publica con la Contabilidad regulada por la Ley Comercial lo que implica actualizar documentos rectores así como modificación del Estatuto Tributario que en muchos artículos	Debe existir relevancia al debido proceso en la elaboración de normas dado que el sustento actual en Colombia se basa en normas legales en tanto que las NIIF aplican mediante la aceptación general en procesos abiertos. La ausencia en Colombia de una estructura normativa general y las contabilidades especiales por sector

⁵⁴ CONSEJO TECNICO DE CONTADURIA PÚBLICA EN COLOMBIA. Comentarios al documento “análisis del marco conceptual de las NIIF versus principios contables en Colombia”. (en línea) texto completo en: http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Radicado_20111000356071.pdf, Recuperado 14 noviembre 2011

introduce efectos contables; circunscribir entonces el proceso de supervisión y control de los entes supervisores delegando la regulación contable a un solo estamento.	son una restricción en la convergencia. No es claro los procesos futuros de actualización o la incorporación de nuevos marcos teóricos y las guías para su aplicación.
Para cumplir el propósito de las NIIF con estados financieros de carácter general se debe romper el paradigma de estados financieros consolidados versus estados financieros individuales.	Por encima de los estados financieros consolidados o individuales, se debe entender el sentido del concepto “entidad reportante”. Actualmente la contabilidad y la consolidación de estados financieros dividida por sectores para efectos de inspección, vigilancia y control crean estructuras complejas que no permiten lograr consistencia y comparabilidad en la información financiera.
El marco conceptual en general debe ser orientado bajo el principio de esencia sobre la forma, no obstante en Colombia es un hecho desvirtuado por la dinámica del diseño de normas y por esta razón algunas entidades gubernamentales obvian este aspecto.	La esencia económica subordina la forma legal de las normas contables vigentes ya que se cumplen requerimientos fiscales o de control. Una separación entre las disposiciones contables y fiscales es necesaria.
Dentro de las entidades de nivel 1 sobre las cuales aplicaría totalmente las NIIF se encuentran entidades del sector cooperativo lo que debe ser analizado.	Las NIIF no aplican para empresas sin ánimo de lucro.

Se debe reglamentar el alcance de la aplicación del artículo 4 de la ley 1314/09 en relación con la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad, de tal manera que lo fiscal no pueda suponer efectos contables. Esto obliga un nuevo enfoque de la DIAN que aduce registros no definidos como mecanismo de prueba.	Se debe revisar el alcance de la separación fiscal y contable dado que los criterios de medición de deterioro, cambios de estimaciones contables, criterios de reconocimiento, elaboración de información consolidada, criterio de reconocimiento de ingresos, reconocimiento de pasivos pensionales, el uso del valor razonable, el uso de costo estimado en balance de apertura, el reconocimiento o baja de de partidas, criterios para valoración de inversiones, en subsidiarias asociadas y negocios conjuntos, los cambios en criterios de clasificación entre otros elementos son aspectos que pueden afectar las bases fiscales y modificar las bases de tributación.
Establecer un punto de encuentro por los efectos que pueden tener las declaraciones de impuestos como consecuencia de de la aplicación de normas con cambios en estimaciones	Se requiere distinguir entre los errores y los cambios de estimaciones contables ya que muchos de los ajustes presentados pueden corresponder a cambios en estimaciones contables y se puede afectar la seguridad jurídica
Se debe proveer todo el inventario normativo vigente que abarque el componente mercantil y el marco normativo fiscal	Además de la recopilación normativa es necesario comprender que las NIIF no tienen base legal. La nueva lectura rompe paradigmas de en las definiciones de normas

Siguiendo los comentarios de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (y su asesor Baker Tilly Consulting Ltda.) se argumenta que la ley 1314/09 no incorpora como parte de la definición de normas de contabilidad los objetivos y características cualitativas que constituyen el primer nivel del marco conceptual emitido por el IASB; por otra parte el marco conceptual internacional en lo relacionado con los objetivos y características de la información contable se encuentra en proceso de adición del capítulo relacionado con “entidad que reporta” y finalmente se debe tener en cuenta que según el proceso de convergencia (fases B y C) adelantado entre IASB (Fundación IFRS) y FASB en

la revisión del marco conceptual en 2010 no contiene ninguna modificación en los temas de: elementos de los estados financieros y criterios de reconocimiento y medición. No obstante este proceso de convergencia es fundamental en la alineación de carácter mundial que se pretende establecer para la Contabilidad Internacional que se está estandarizando, dado que a la fecha el proceso continua; es importante la definición de temas críticos en razón que nuestro proceso colombiano de convergencia es paralelo a cambios que surjan en virtud de aquel.

El IASB se ha concentrado en el proceso de expedición de normas y su respectiva mejora, razón por la cual el marco conceptual solo es referencia general aplicable cuando existe ausencia de normas o interpretaciones.

CAPITULO 2

2. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC 2): INVENTARIOS Y NORMAS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA APLICABLES A INVENTARIOS

INTRODUCCION

A nivel internacional los estándares o normas emitidos por la Fundación IFRS están constituidas por las normas internacionales de contabilidad (NIC), las normas internacionales de información financiera (NIIF) y las interpretaciones (en sus siglas en ingles IFRIC o SIC); para efectos de este trabajo se tiene en cuenta los estándares vigentes al 1 enero de 2011 publicadas en idioma original (ingles) y sus traducciones oficiales las cuales están disponibles en español, portugués y chino, en el sitio de la Fundación IFRS⁵⁵.

El texto oficial de las diferentes normas es el emitido en ingles y dichas normas son sujetas a cambios; la Fundación IFRS, entidad responsable de la emisión de normas, ha aprobado diferentes traducciones que son publicadas, situación que no los obliga a cambiar la orientación e interpretación según la lingüística del idioma ingles.

Las NIIF emitidas por la Fundación IFRS están comprendidas así de la siguiente manera:

Framework	Estructura Conceptual (Oficialmente disponible en ingles)
-----------	---

Norma/Estándar internacionales de información financiera (NIIF)	
International Financial Reporting Estándar (IFRS)	
NIIF/IFRS 1	Adopcion por primera vez de NIIF
NIIF/IFRS 2	Pagos basados en acciones
NIIF/IFRS 3	Combinaciones de empresas
NIIF/IFRS 4	Contratos de seguros
NIIF/IFRS 5	Activos no corrientes. Mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
NIIF/IFRS 6	Explotacion y evaluacion de recursos minerales
NIIF/IFRS 7	Instrumentos financieros: información a revelar
NIIF/IFRS 8	Segmentos de operación
NIIF/IFRS 9	Instrumentos financieros (Oficialmente solo disponible en ingles)
Total: 9	

Grafico 5: NIIF Emitidas por la Fundación IFRS al 01/01/2011.
Fuente: Elaboración Propia

⁵⁵FUNDACION IFRS. Standars IFRSs. (en línea) texto completo
en:<http://www.ifrs.org/IFRSs/Official+Unaccompanied+IFRS+Translations.htm>,Recuperado 10 enero 2012.

Las NIC emitidas por la Fundación IFRS están comprendidas de la siguiente manera:

Norma/Estándares Internacional de Contabilidad (NIC)	
International Accounting Standards (IAS)	
IAS 1	Presentacion de estados
IAS 2	Inventarios
IAS 7	Estados de flujo de efectivo
IAS 8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
IAS 10	Hechos ocurridos luego de la fecha del balance
IAS 11	Contratos de construccion
IAS 12	Impuesto a las ganancias
IAS 16	Propiedades planta y equipo
IAS 17	Arrendamientos
IAS 18	Ingresos Ordinarios
IAS 19	Beneficios a los empleados
IAS 20	Contabilizacion subvenciones del gobierno e informacion a revelar sobre ayudas gubernamentales
IAS 21	Efectos de las variaciones de tasa de cambio de la moneda extranjera
IAS 23	Costos por intereses
IAS 24	Informaciones a revelar sobre partes relacionadas
IAS 26	Contabilizacion e informacion financiera sobre planes de beneficio por retiro
IAS 27	Estados financieros consolidados y separados
IAS 28	Inversiones en empresas asociadas
IAS 29	Informacion financiera en economias hiperinflacionarias
IAS 31	Participacion en negocios conjuntos
IAS 32	Instrumentos financieros presentacion e informacion a revelar
IAS 33	Ganancias por accion
IAS 34	Informacion financiera intermedia
IAS 36	Deterioro del valor de los activos
IAS 37	Provisiones activos contingentes y pasivos contingentes
IAS 38	Activos intangibles
IAS 39	Instrumentos financieros: reconocimiento y medicion
IAS 40	Propiedades de inversion
IAS 41	Agricultura

Total: 29

Grafico 6: NIC Emitidas por la Fundación IFRS al 01/01/2011.

Fuente: Elaboración Propia

Las interpretaciones emitidas inicialmente por el organismo SIC y actualmente por la Fundación IFRS (en su órgano IFRIC) están comprendidas de la siguiente manera:

Interpretaciones	
Interpretations: Creadas por al actual IFRIC anterior SIC	
IFRIC 1	Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares
IFRIC 2	Aportes de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
IFRIC 4	Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento
IFRIC 5	Derechos por la participación de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental
IFRIC 6	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos-Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos
IFRIC 7	Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29
IFRIC 10	Información financiera intermedia y deterioro del valor
IFRIC 12	Acuerdos de Concesión de Servicios
IFRIC 13	Programas de Fidelización de Clientes
IFRIC 14	NIC 19-El Límite de un activo de beneficio definido, requerimientos mínimos de financiación y su interacción
IFRIC 15	Acuerdos para la construcción de inmuebles
IFRIC 16	Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero
IFRIC 17	Distribuciones de activos no monetarios a los propietarios
IFRIC 18	Transferencias de activos de los clientes
IFRIC 19	Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de capital
Total:15	

SIC 7	Introducción del Euro
SIC 10	Ayudas Gubernamentales-Sin Relación Específica con Actividades de Operación
SIC 12	Consolidación-Entidades de Propósito Especial
SIC 13	Entidades Controladas Conjuntamente-Aportes no monetarios de los Inversionistas
SIC 15	Arrendamientos Operativos-Incentivos
SIC 25	Impuestos a las Ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas
SIC 27	Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento
SIC 29	Servicio de Divulgación de Acuerdos de Concesión
SIC 31	Ingresos-trueque de Servicios de Publicidad
SIC 32	Activos Intangibles-Costos de Sitios Web
Total:10	

Grafico 7: IFRIC y SIC Emitidas por la Fundación IFRS al 01/01/2011.

Fuente: Elaboración Propia

Por otra parte, en Colombia el Presidente de la República en ejercicio de la facultad constitucional que tiene para reglamentar las leyes, expidió el 29 de diciembre de 1993 el Decreto 2649, por medio del cual se fijan los principios y normas contables generalmente aceptadas en Colombia. De acuerdo a lo contenido en los comentarios del Plan Único de Cuentas⁵⁶ el decreto reúne en un solo cuerpo las normas en materia de contabilidad mercantil de diverso origen que venían rigiendo en el país hasta dicho momento y se efectuaron algunas modificaciones, con lo cual quedaron derogados los decretos reglamentarios 2160 de 1986, expedido con base en los artículos 50 y 2035 del Código del Comercio; 1798 de 1990 sobre registro y los libros contables; y el 2912 de 1991 sobre ajustes integrales por inflación para efectos contables.

En adelante, las normas aplicables sobre estos diversos aspectos aparecen en el Decreto reglamentario 2649 de 1993, el cual rige a partir del 1º de enero de 1994. Una de las modificaciones más importantes que ha sufrido este decreto se dio por la eliminación, a partir del 1º de enero del 2007 de la aplicación para efectos contables del sistema de ajustes integrales por inflación, en los términos previstos por el Decreto Reglamentario 1536 del 2007. El Decreto 2649 de 1993 inicia con la definición de los principios de contabilidad generalmente aceptados, tomada del artículo 6º de la Ley 43 de 1990, que reglamentó la profesión del contador público en Colombia; continúa con los objetivos y las cualidades de la información contable, para proseguir con la reglamentación del conjunto de postulados que fundamentan y circunscriben tal información, recogidos en las normas básicas contables.

Con el propósito de observar las normas para Inventarios a nivel nacional e internacional se realiza una presentación individual de cada normativa y posteriormente en el siguiente capítulo se procede a la conceptualización y comparación respectiva.

⁵⁶LEGIS EDITORES. Comentarios sobre el DR 2349 de 1993. Plan Único de Cuentas 2011. p. 29.

**2.1. INTERNATIONAL ACCOUNTING ESTÁNDAR (IAS) 2
(ESTANDAR/NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 2)
INVENTORIES
(INVENTARIOS)
Emitida el 1 enero de 2005**

De acuerdo a la norma internacional de contabilidad NIC/IAS 2⁵⁷ emitida por la Fundación IFRS, a continuación se hace la presentación textual de la misma; teniendo en cuenta que su objetivo es constituir una norma contable no hay modificaciones en el contenido respecto a la traducción al español disponible. La numeración de cada párrafo corresponde a la nomenclatura utilizada en el contenido original. El “alcance” de la norma ha sido sintetizado en un cuadro para efectos de presentación.

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

Aplicación/Alcance	No Aplica/Limitaciones
Todos los Inventarios Con la excepción del N/A	- Trabajo en progreso que surge de contratos de construcción (NIC11) - Instrumentos financieros (NIC32;39 IFRS7) - Activos biológicos relacionados con actividades agrícolas y productos agrícolas en punto de

⁵⁷FUNDACION IFRS. Standards IFRSs: IAS 02. (en línea) texto completo
en:<http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/es/2011/ias2.pdf>Recuperado 15 marzo 2011.

	cosecha (NIC41) - Productores de productos agrícolas y forestales. Productos agrícolas después de cosecha y minerales y productos minerales, en la extensión en que sean medidos el valor neto realizable de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esas industrias (...) - Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que así sea, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.
--	---

Grafico 8: Alcance NIC 2 Emitidas por la Fundación IFRS al 01/01/2005.

Fuente: MANTILLA, Samuel Estándares Internacionales Información Financiera, Ecoe Ediciones, 2006.

- 4 Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 3 de la sección “No aplica/Limitaciones” se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.
- 5 Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

6 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifica:

Inventarios son activos:

- (a) mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

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

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

7 El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

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

Medición de los inventarios

9 Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor.

Costo de los inventarios

- 10 El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

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

Costos de transformación

- 12 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.
- 13 El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los

inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

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

Otros costos

- 15 Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.
- 16 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:
- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - (d) los costos de venta.
- 17 En la NIC 23 Costos por Préstamos, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.

- 18 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

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

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- 20 De acuerdo con la NIC 41 Agricultura, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Técnicas de medición de costos

- 21 Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.
- 22 El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran

número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas de cálculo del costo

- 23 El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.
- 24 La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.
- 25 El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.
- 26 Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento de operación pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento de operación. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.
- 27 La fórmula FIFO, asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del

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

Valor neto realizable

- 28 El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.
- 29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.
- 30 Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo.
- 31 Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen

para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

- 32 No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.
- 33 Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

- 34 Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

35 El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a revelar

36 En los estados financieros se revelará la siguiente información:

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

37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.

38 El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.

39 Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Fecha de vigencia

40 Una entidad aplicará esta Norma en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

Derogación de otros Pronunciamientos

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

42 Esta Norma deroga la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.

2.2. DECRETO REGLAMENTARIO 2649 DE 1993 y OTRAS DISPOSICIONES SOBRE INVENTARIOS EN COLOMBIA NORMAS TECNICAS APLICABLES A LOS INVENTARIOS

Las normas técnicas aplicables a los inventarios en Colombia se fundamentan en las siguientes:

Decreto Reglamentario 2649 de 1993 Art. 63

Código de Comercio Art. 450

Estatuto Tributario Art. 62 al 66

Concepto DIAN 9342 de 2000

Ley 223 de 1995 Art. 72

Decreto 1333 de 1996

Ley 174 de 1994

Decreto Reglamentario 1536 del 2007

Circular Externa 14/2001 Superbancaria, Circular Externa 6/2002 Supervalores, Resolución 632/2001 Supersolidaria y Resolución 271 del 2005 Supersubsidio

2.2.1. DECRETO REGLAMENTARIO 2649 DE 1993 ART. 63

De acuerdo al decreto 2649/93 en su art 63, los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos.

El valor de los inventarios, el cual incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta, se debe determinar utilizando el método PEPS (primeros en entrar, primeros en salir), UEPS (últimos en entrar, primeros en salir), el de identificación específica o el promedio ponderado. Normas especiales pueden autorizar la utilización de otros métodos de reconocido valor técnico. (De conformidad con el artículo 450 del Código de Comercio, los inventarios se avaluarán de acuerdo con los métodos permitidos por la legislación fiscal)

Sin perjuicio de lo dispuesto por normas especiales, para la preparación de estados financieros de períodos intermedios es admisible determinar el costo del inventario y reconocer las contingencias de pérdida con base en estimaciones estadísticas.

2.2.2. D.R. 2649/93 ART 63 – APARTES DEROGADOS SOBRE AJUSTE DE LA UNIDAD DE MEDIDA

Sobre los Ajustes integrales por inflación para los inventarios, el Decreto 1536 del 7 de Mayo 2007 en su art 1 determinó que el artículo 51 del Decreto 2649 de 1993, quedara así:

Los estados financieros no deben ajustarse para reconocer el efecto de la inflación. Los activos y pasivos representados en otras monedas, deben ser reexpresados en la moneda funcional, utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre, con cargo o abono a gastos o ingresos financieros según el caso, salvo cuando deba capitalizarse. Normas especiales pueden autorizar o exigir que previamente tales elementos sean expresados en una moneda patrón, como, por ejemplo, el dólar de los Estados Unidos de América. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, se entiende por tasa de cambio vigente la tasa representativa del mercado certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia. (...)

2.2.3. SISTEMAS DE INVENTARIOS.

El Artículo 450 del Código de Comercio establece que contablemente los inventarios se deben controlar con alguno de los sistemas de inventarios que sean aceptados en la norma fiscal:

Estado De Pérdidas y Ganancias: Al final de cada ejercicio se producirá el estado de pérdidas y ganancias. Para determinar los resultados definitivos de las operaciones realizadas en el respectivo ejercicio será necesario que se hayan apropiado previamente, de acuerdo con las leyes y con las normas de contabilidad, las partidas necesarias para atender el deprecio, desvalorización y garantía del patrimonio social. Los inventarios se avaluarán de acuerdo con los métodos permitidos por la legislación fiscal.

El Artículo 62 del Estatuto Tributario se encuentran definidos cuáles son los sistemas de inventarios que son aceptados por la norma fiscal y la respectiva Dirección de Impuestos Nacionales DIAN:

Sistema Para Establecer El Costo De Los Activos Movibles Enajenados: El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. El juego de inventarios.
2. El de inventarios permanentes o continuos.
3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente

PAR, INC. 1º—Adicionado. L. 174/94, art. 2º. Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por revisor fiscal [ver Artículo 203 del

Código de Comercio, y el parágrafo 2 del Artículo 13 ley 43/90] o contador público[ver art.596, numeral 6 del ET], deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Si un obligado a llevar su inventario por el sistema permanente lo lleva por el sistema periódico, la DIAN en ese caso ha dicho que no habría sanción aplicable. No obstante en su concepto 9342 de 04 feb/00 establece que:

Como consecuencia de no determinarse el costo por el sistema de inventarios permanente para quienes se encuentren obligados a ello, no se encuentra consagrada en la normatividad tributaria sanción alguna. No obstante, si de la utilización del sistema de juego de inventarios por un contribuyente obligado a determinar el costo de sus activos por el sistema de inventarios permanentes se deriva que los costos declarados son mayores a los que debió solicitar, habrá lugar a la imposición de la sanción por inexactitud equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia del saldo a pagar o a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable, como consecuencia de utilizar en las declaraciones tributarias datos equivocados, incompletos o desfigurados.

De acuerdo a lo anterior y con el propósito de valorar los inventarios, en Colombia se aceptan dos sistemas cuyo empleo se orienta a la determinación del costo de venta, el sistema de inventarios periódico y permanente

2.2.3.1. El Sistema De Inventarios Periódico

Como su nombre lo indica, realiza un control cada determinado tiempo o periodo, y para eso es necesario realizar la toma física de inventarios con el propósito de lograr determinar con exactitud la cantidad de inventarios disponibles en una fecha de corte. Con la utilización de este sistema, la organización no puede conocer en determinado momento la cuantía de sus mercancías, ni cuánto es el costo de los productos vendidos.

La organización solo puede saber tanto el inventario exacto como el costo de venta, en el momento de hacer el conteo físico, lo cual por lo general se hace al final de un periodo, que puede ser mensual, semestral o anual.

Para determinar el costo de las ventas realizadas en un periodo, es preciso realizar lo que se denomina **Juego de inventarios**⁵⁸ consistente en que las unidades del inventario final no pueden ser inferiores a la diferencia que resulte de restar, de la suma de las unidades del inventario inicial, más las compradas, las unidades vendidas durante el año o período gravable. El resultado es el costo de las ventas del periodo. El sistema de inventarios periódico, al no ejercer un control constante, es un sistema que facilita la pérdida de inventarios (por fraude, hurto, perdida por obsolescencia, entre otros). Solo es posible hacer seguimiento y verificación al final de un periodo cuando se realiza el conteo físico.

Inventario Inicial	\$YY
(+)Compras Netas	\$YY
Compras	\$YY
(-)Devolución compras	<u>(\$YY)</u>
Mercancía disponible para la venta	<u>\$YY</u>
(-)Inventario Final	<u>(\$YY)</u>
Costo de ventas	<u><u>\$YY</u></u>

En el inventario periódico, las compras de mercancía o de Materia prima se contabilizan en la cuenta del costo “compras de mercancía” (62 P.U.C.) no se contabiliza en el activo (Inventarios). Al finalizar el periodo, con el valor acumulado, se realiza el juego de inventarios para determinar el costo de venta. Las devoluciones de mercancías compradas se contabilizan también en la cuenta de “compras de mercancía) (6225 P.U.C.). Las ventas se registran en la respectiva cuenta de ingresos lo mismo que la devolución en ventas (41 P.U.C). Cuando se realiza el juego de inventarios, se hace el conteo físico y se determina el inventario final, este valor se registra en la cuenta de activos (Inventarios).

Tributariamente, el decreto 187 de 1975, en su artículo 27, establece que cuando el costo de venta se determine mediante el juego de inventarios, no debe incluirse ni las mercancías en tránsito, ni las mercancías recibidas en consignación. En el caso de las mercancías en tránsito, si se llegare a vender esas mercancías estando en tránsito, el costo de venta que se considera provisional, se contabilizará como diferido. La utilidad o pérdida por esas ventas, se determinará e incluirá en la renta del año en que se liquide definitivamente el respectivo costo.

⁵⁸ESTATUTO TRIBUTARIO COLOMBIANO. Limitación a la valuación en el sistema de juego de inventario. Artículo 63.

Fiscalmente, el estatuto tributario el artículo 64 determina sobre la disminución del inventario final por faltantes de mercancía y acepta la disminución del inventario final por faltantes de mercancía hasta un 3%. Esta disminución bien puede ser por deterioro o por pérdida, obsolescencia, u otros. Las provisiones de inventarios que bien pueden ser por deterioro, obsolescencia o por cualquier otro motivo que la empresa considere prudente provisionar algún valor, no son aceptadas fiscalmente. La única disminución permitida es la del inventario final sólo en el 3%.

2.2.3.2. El Sistema De Inventarios Permanente, (También Llamado Perpetuo)

Este sistema permite un control constante de los inventarios en razón que registra cada unidad que ingresa y sale del inventario. Este control se registra mediante la tarjeta denominada Kardex o un software que utiliza la misma dinámica, donde se indica la entrada de cada unidad (según especificaciones particulares), con su valor de compra, la fecha de adquisición, el valor de salida de cada unidad y la fecha en que se retira del inventario. De esta forma, en todo momento se puede conocer el saldo exacto de los inventarios y el valor del costo de venta.

La valuación de los inventarios y la determinación del costo de venta por el sistema permanente, tiene diferencias relacionadas con el valor de las mercancías, puesto que éstas se adquieren en fechas diferentes con precios diferentes, por lo que es normal la heterogeneidad del valor de las mercancías compradas. Para el manejo de esta situación la valuación de los inventarios bajo el sistema de inventarios permanente se realiza mediante diferentes métodos que buscan determinar el costo de la forma más real, dependiendo del tipo de empresa. Entre los métodos de valuación se tienen entre otros: MÉTODO DEL PROMEDIO PONDERADO, MÉTODO PEPS, MÉTODO UEPS, MÉTODO RETAIL.

En el sistema permanente, las compras de mercancías o Materia prima se registran debitando la cuenta de Inventarios (Activo), trasladando a las cuentas de producto en proceso y terminado (si es el caso). En la devolución de compras de Inventarios, se afecta directamente la cuenta de inventarios, es decir, se contabiliza como un crédito a la respectiva subcuenta de inventarios. Cuando se realiza una venta, esta se contabiliza en la respectiva cuenta de ingresos, y a la vez se contabiliza el costo de venta, puesto que al momento de cada venta, se determina también su costo cuando de producto terminado se traslada el registro al costo.

Los métodos de valuación de inventarios aplicables en el sistema permanente de acuerdo al art 63 del Dec 2649/93 son “identificación específica”, PEPS, UEPS,

“Promedio Ponderado”, Obsérvese el detalle, ejemplo y alcance de cada método:

- a) **Identificación Específica:** Este método se utiliza cuando las unidades que hacen parte del inventario puede asociarse como pertenencia a compras específicas, es decir , que el costo asignado a cada unidad es el real que aparece en la factura de compra respectiva.
- b) **Método de primeras en entrar primeras en salir (PEPS):** Este método consiste básicamente en dar salida del inventario a aquellos productos que se adquirieron primero, por lo cual en los inventarios quedan aquellos inventarios comprados recientemente.

Las devoluciones de compra de inventarios se registran por el valor al crédito que se pagó al momento de la operación, es decir que se contabiliza la salida del inventario por el valor pagado en la compra. Si la devolución es un inventario (producto terminado) vendido a un cliente, este se contabiliza debitando el inventario nuevamente por el valor en que se costeó, en razón que al momento de la venta, a dichos productos se les asigno el costo.

Obsérvese el siguiente ejemplo con transacciones por método PEPS

01-Mar Saldo inicial de 1,200 con costo unitario de \$11
 06-Mar Compra 600 unidades a un costo unitario de \$12
 15-Mar Vende 1.300 unidades a un precio unitario de \$22
 22-Mar Compra 550 unidades a un costo unitario de \$15
 23-Mar Compra 400 unidades a un costo unitario de \$20
 30-Mar Vende 1.150 Unidades a un precio unitario de \$22

Fecha	Concepto	Entradas			Salidas			Saldo		
		cantidad	valor unit	valor total	cantidad	valor unit	valor total	cantidad	valor unit	valor total
01-Mar	Saldo inicial			\$ 0			\$ 0	1.200	\$ 11	\$ 13.200
06-Mar	Compras	600	\$ 12	\$ 7.200			\$ 0	600	\$ 12	\$ 7.200
15-Mar	Venta			\$ 0	1.200	\$ 11	\$ 13.200			\$ 0
				\$ 0	100	\$ 12	\$ 1.200	500	\$ 12	\$ 6.000
22-Mar	Compras	550	\$ 15	\$ 8.250			\$ 0	550	\$ 15	\$ 8.250
23-Mar	Compras	400	\$ 20	\$ 8.000			\$ 0	400	\$ 20	\$ 8.000
30-Mar	Ventas			\$ 0	500	\$ 12	\$ 6.000			\$ 0
				\$ 0	550	\$ 15	\$ 8.250			\$ 0
				\$ 0	100	\$ 20	\$ 2.000	300	\$ 20	\$ 6.000

Grafico 9: transacciones de inventario por método PEPS.
 Fuente: Elaboración propia.

El procedimiento para el ejemplo es el siguiente: el saldo inicial de 1.200 unidades es incrementado con la compra de 600 unidades, posteriormente con la venta se utiliza primero el saldo inicial (en este caso) y luego las 100 unidades que restan para completar la venta solicitada generándose un nuevo saldo. La misma acción es repetida en cada venta. Costo de venta 1: \$14.400= costo de venta 2: \$16.250= saldo final: \$6.000=

Al utilizar el método de valuación PEPS hay un efecto sobre los resultados financieros de la organización relacionado con el costo de las ventas (de impacto sobre la utilidad) y con el valor del inventario final. Al utilizar las unidades que se adquirieron primero en el inventario final quedan las últimas unidades compradas, y estas unidades generalmente (en economías inflacionarias) se compran a un mayor costo. El costo de venta es determinado con el valor de las primeras unidades compradas que generalmente fueron adquiridas a menor precio por lo cual se tiene un costo de venta relativamente más bajo, lo que significa que tendrá menor efecto sobre la utilidad, resultando como consecuencia que esta sea más elevada con relación a la utilización de otros métodos de valuación de inventarios. El Balance general se sobrevalora al registrar el inventario final un poco más costoso. El Estado de resultados, se afecta en la medida en que se incorpora un menor costo de venta producto derivado de costear con el valor de las primeras unidades de inventario adquirido.

- c) **Método de Últimas en Entrar Primeras en salir (UEPS):** Este método de valuación determina la salida de inventarios de los productos que se compraron recientemente, con el objetivo de que en el inventario final se acumulen los inventarios adquiridos de forma primaria.

El registro de las devoluciones en compras es el mismo que se le da en el método PEPS, es decir que se acredita el inventario por el valor de adquisición

Obsérvese el siguiente ejemplo (misma información de ejemplo anterior PEPS):

Transacciones por método UEPS

01-Mar Saldo inicial de 1,200 con costo unitario de \$11

06-Mar Compra 600 unidades a un costo unitario de \$12

15-Mar Vende 1.300 unidades a un precio unitario de \$22

22-Mar Compra 550 unidades a un costo unitario de \$15

23-Mar Compra 400 unidades a un costo unitario de \$20

30-Mar Vende 1.150 Unidades a un precio unitario de \$22

Fecha	Concepto	Entradas			Salidas			Saldo		
		cantidad	valor unit	valor total	cantidad	valor unit	valor total	cantidad	valor unit	valor total
01-Mar	Saldo inicial			\$ 0			\$ 0	1.200	\$ 11	\$ 13.200
06-Mar	Compras	600	\$ 12	\$ 7.200			\$ 0	600	\$ 12	\$ 7.200
15-Mar	Venta			\$ 0	600	\$ 12	\$ 7.200			\$ 0
				\$ 0	700	\$ 11	\$ 7.700	500	\$ 11	\$ 5.500
22-Mar	Compras	550	\$ 15	\$ 8.250			\$ 0	550	\$ 15	\$ 8.250
23-Mar	Compras	400	\$ 20	\$ 8.000			\$ 0	400	\$ 20	\$ 8.000
30-Mar	Ventas			\$ 0	400	\$ 20	\$ 8.000			\$ 0
				\$ 0	550	\$ 15	\$ 8.250			\$ 0
				\$ 0	200	\$ 11	\$ 2.200	300	\$ 11	\$ 3.300

Grafico 10: transacciones de inventario por método UEPS.

Fuente: Elaboración propia

El procedimiento para el ejemplo es el siguiente: el saldo inicial de 1.200 unidad es incrementado con la compra de 600 unidad, posteriormente con la venta se utiliza primero la ultima compra (en este caso) y luego las 700 unidad que restan para completar la venta solicitada generándose un nuevo saldo. La misma acción es repetida en cada venta. Costo de venta 1: \$14.900= costo de venta 2: \$18.450= saldo final: \$3.300=

El método de valuación UEPS implica un mayor valor del costo de venta debido a que es determinado con base a las últimas unidades adquiridas que generalmente son más costosas; de igual forma, al costear con base a las ultimas unidades compradas, implica que en el inventario final queda en saldo el valor de las primeras unidades adquiridas que en la mayoría de los casos tienen un menor valor. Es un método utilizado por organizaciones ubicadas en países con inflación alta, con el objeto de reconocer tal incremento inflacionario en el Estado de resultados, en razón de la utilidad resulta menor al tener unos costos de ventas mas elevados, y otro efecto se refleja en el Balance general al registrar un subvalor en el inventario final.

- d) **Método de Promedio Ponderado:** Con este método de valuación se determina un promedio del inventario, sumando los valores existentes en el inventario con los valores de las nuevas compras, para luego dividirlo entre el número total de unidades existentes (incluyéndose los inicialmente existentes, como los de la nueva compra)

El registro de las devoluciones en ventas por este método es similar que los otros, se debita el valor del costo en el momento de la venta y entran de nuevo a ser parte de la ponderación. Las devoluciones en compras, se registran al crédito de la cuenta de inventario por el costo en que se incurrió al momento de la compra y se procede nuevamente a realizar la ponderación.

Obsérvese el siguiente ejemplo (misma información de ejemplos PEPS y UEPS):

Transacciones por método promedio ponderado

01-Mar Saldo inicial de 1,200 con costo unitario de \$11

06-Mar Compra 600 unidades a un costo unitario de \$12

15-Mar Vende 1.300 unidades a un precio unitario de \$22

22-Mar Compra 550 unidades a un costo unitario de \$15

23-Mar Compra 400 unidades a un costo unitario de \$20

30-Mar Vende 1.150 Unidades a un precio unitario de \$22

Fecha	Concepto	Entradas			Salidas			Saldo		
		cantidad	valor unit	valor total	cantidad	valor unit	valor total	cantidad	valor unit	valor total
01-Mar	Saldo inicial			\$ 0			\$ 0	1.200	\$ 11,00	\$ 13.200
06-Mar	Compras	600	\$ 12,00	\$ 7.200			\$ 0	1800	\$ 11,33	\$ 20.400
15-Mar	Venta			\$ 0	1.300	\$ 11,33	\$ 14.733	500	\$ 11,33	\$ 5.667
22-Mar	Compras	550	\$ 15,00	\$ 8.250			\$ 0	1050	\$ 13,25	\$ 13.917
23-Mar	Compras	400	\$ 20,00	\$ 8.000			\$ 0	1450	\$ 15,11	\$ 21.917
30-Mar	Ventas			\$ 0	1150	\$ 15,11	\$ 17.382	300	\$ 15,11	\$ 4.534

Gráfico 11: transacciones de inventario por método Promedio Ponderado.

Fuente: Elaboración propia

El procedimiento para el ejemplo es el siguiente: el saldo inicial de 1.200 unid es incrementado con la compra de 600 unid promediándose el valor unitario, posteriormente con la venta se utiliza el saldo promediado generándose un nuevo saldo. La misma acción es repetida en cada venta. Costo de venta 1: \$14.733= costo de venta 2: \$17.382= saldo final: \$4.534=

Al promediar valores del inventario, el costo de venta se considera equilibrado, la utilidad es cercana a la realidad, y el inventario final no se registra con subvaloración o sobrevaloración. El promedio ponderado se considera el método más objetivo dado que el hecho de promediar todos los valores estos resultan ser muy centrados, disminuyendo el efecto financiero sobre la organización en comparación el método UEPS o PEPS.

- e) **Método Retail:** Este método se orienta al manejo de las mercancías según el precio de venta. Es de amplio uso en organizaciones donde predomina el negocio de venta al detalle o comercialización en grandes volúmenes con productos terminados, no en producción. Dado la gran variedad y cantidad de artículos de sus inventarios lo utilizan por ejemplo almacenes de cadena, ferreterías, droguerías entre otros negocios similares.

El método Retail se basa en el supuesto de que la relación entre la mercancía disponible para la venta y el precio al detalle de las mercancías se determina al momento de la compra; el método permite al área

administrativa de la empresa estimar de forma más precisa y subjetiva el valor de los inventarios y al ser una herramienta permitida por los entes gubernamentales para su uso en esta valuación deja una herramienta valiosa para el cálculo de los impuestos a cargo y poder hacer proyecciones pertinentes y aceptadas en aspectos tributarios.

Se permite entonces el uso de Kardex sin valoración, dado que únicamente se controlan las unidades. Las mercancías se manejan por lotes, divisiones o referencias, a precios de venta, clasificadas de acuerdo con los márgenes de utilidad liquidadas sobre el costo. Las mercancías deben clasificarse por grupos homogéneos a los cuales se les asigna un precio de venta a partir del costo de compra y del margen de utilidad bruta esperado.

El factor de costo se calcula mediante la relación entre la mercancía disponible para la venta al costo y la mercancía disponible para la venta a precio al detal.

La fórmula del método Retail que se aplica para la valoración de mercancías es:

$$\text{Factor del costo} = \frac{\text{Mercancía disponible para la venta al costo (Inv. Inicial+compras)}}{\text{Mercancía disponible para la venta a precio al detal}}$$

$$\text{Inventario final} = (\text{Cantidad existente}) * (\text{Precio de Venta}) * (\text{Factor del costo})$$

En Colombia la Ley 784 de 1994 en sus artículos 1 y 2 establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que según el artículo 596 del estatuto tributario deba presentar la declaración del impuesto sobre la renta firmada por revisor fiscal partir del año gravable de 1995 para el manejo de sus inventarios no podrán utilizar el juego de inventarios. Deberán implementar el sistema de inventarios permanentes u otro de reconocido valor técnico (encontrándose entre estos el sistema RETAIL)

El decreto 326 DE 1995 fija un plazo de seis meses a partir de su publicación para la implantación del sistema de inventario permanente u otro de reconocido valor técnico. Así mismo determinar que el contribuyente debe presentar la solicitud para la aplicación del nuevo sistema de reconocido valor técnico con seis meses de anticipación.

La resolución DIAN 3233 de 1995 establece que el director de impuestos y aduanas nacionales delega en el subdirector de fiscalización tributario la

competencia para reconocer el sistema de inventario permanente o sistemas de inventario de reconocido valor técnico y le fija el término de un mes para responder. El decreto 1383 de 1995 amplió el plazo para los contribuyentes hasta el 31 de diciembre de 1995 para implementar el sistema de inventario permanente u otro de reconocido valor técnico. En Colombia este método fue aceptado a nivel fiscal en la ley 223/1995 que modificó el artículo 65 del estatuto tributario.

2.2.4. PROVISIONES DE INVENTARIOS.

El decreto 2649/93 establece en su art.62:

Provisiones y contingencias: Se deben contabilizar provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables, (así como para disminuir el valor, reexpresado si fuere el caso, de los activos, cuando sea necesario de acuerdo con las normas técnicas*).

Las provisiones deben ser justificadas, cuantificables y confiables.

Una contingencia es una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que implican duda respecto a una posible ganancia o pérdida por parte de un ente económico, duda que se resolverá en último término cuando uno o más eventos futuros ocurran o dejen de ocurrir.

Las contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas (...)

(...) La calificación y cuantificación de las contingencias se debe ajustar al menos al cierre de cada período, cuando sea el caso con fundamento en el concepto de expertos.

*No aplica según lo explicado en el punto 2.2.2.

De acuerdo a lo expresado por el profesor Montaña⁵⁹, la provisión es una cuenta de valuación del activo de naturaleza crédito. El estatuto tributario (decreto especial 624 de 1989) dice que:

Cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario pueden disminuirse hasta en un 5% de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare que la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.

Contablemente se registra el gasto en la cuenta gasto provisiones (519995) con la contrapartida de provisiones (1499) observándose las subcuentas de provisiones: Obsolescencia, diferencia de inventario físico, pérdidas de inventarios y demás estimadas por la organización.

⁵⁹ MONTAÑO, Edilberto. Contabilidad: Control, Valuación y Revelaciones. Editado por Facultad de Ciencias de la Administración Universidad del Valle, 2da ed., Cali, 2005. p. 204

CAPITULO 3

3. COMPARATIVOS ENTRE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC 2): INVENTARIOS Y NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS SEGÚN PCGA APLICABLE A INVENTARIOS

INTRODUCCION

Las normas colombianas y las normas internacionales presentadas en el capítulo anterior son sintetizadas y comparadas en su relación de hecho. Esta dinámica permite establecer reflexiones de diferencia y similitudes que serán expuestas oportunamente.

El concepto de norma o estándar contable el cual ha sido definido como el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas, adquiere nuevamente importancia e invita a la reflexión dado que:

En cada país la contabilidad existe dentro de un clima contextual de leyes, de mercados, de instituciones, de tradiciones económicas, y culturales y de realidades políticas. Cuando llegamos a entender en mayor profundidad la relación entre la contabilidad y su ambiente, podemos escoger con mayor profundidad los distintos elementos de la contabilidad que vayan a responder a las necesidades implícitas en una sola sociedad, como la nuestra. La mejor manera de inculcar en los estudiantes un sentido de enlace entre la contabilidad y el ambiente es a través de una comparación entre el mapa contable de un país y el de otro, es decir entre un contexto nacional y uno distinto. De esta manera se pueden percibir las respuestas contables a las variables nacionales⁶⁰

Bajo este contexto se pretende establecer una comparación que permita aproximarse a la realidad contable nacional vigente y la normas internacionales emitidas por la Fundación IFRS que son objeto del proceso de convergencia iniciado con la ley 1314 de 2009.

⁶⁰ZEFF, Stephen A. La educación contable en el hemisferio occidental: Nueva dimensión del Contador Público en su desempeño profesional de cara al siglo XXI en: Foro internacional de la Contaduría Pública, Bogotá, Confecop, 1995 p.127-128

3.1. COMPARACION DECRETO 2650/93 vs NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EMITIDAS POR LA FUNDACION IFRS

La norma internacional de contabilidad IAS 2⁶¹ en su generalidad contiene la dinámica del manejo de inventarios no obstante la IAS 11 y 41 reglamentan el manejo de Contratos de ejecución y Plantaciones Agrícolas respectivamente

En Colombia el decreto 2649/93 en su artículo 63 define en concepto amplio los inventarios y el decreto reglamentario 2650/93 establece el plan único de cuentas que busca la uniformidad de las operaciones económicas realizadas por los comerciantes; contiene el catalogo de cuentas, descripción y dinámica, de esta forma se indican las operaciones a registrar por cuenta y los movimientos contables que la afectan.

A continuación se presenta un comparativo del decreto 2650/93 y las normas internacionales de contabilidad emitida por la Fundación IFRS teniendo como punto de partida lo establecido en Colombia:

3.1.1. Materias primas

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripción Decreto 2650/93
Colombia	Materias primas	1405	- Registra el valor de los elementos básicos adquiridos a nivel nacional o internacional - Para uso en la fabricación o producción y que requieren procesamiento adicional. - Costo: valor del artículo más los cargos incurridos hasta colocarlos en bodega para ser utilizados.

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	Materias Primas y costos incurridos en empresas de servicios	IAS 2 (no aplican codificación similar al PUC)	- Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, cual sea menor (IAS 2 num. 9) - El costo de adquisición comprenderá: - El precio de compra - Los aranceles de importación - Otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), ---Transportes - Almacenamiento - Otros costos directamente atribuibles a la adquisición de los materiales o los servicios. - Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición (IAS 2 num. 11). - Se incluirán otros costos, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. (IAS 2 num. 15) - En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción: - Mano de obra - Otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio (Incluyendo personal de supervisión) - Otros costos indirectos atribuibles. (IAS 2 num. 19)

Grafico 12: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Materias primas
Fuente: Elaboración propia

⁶¹FUNDACION IFRS. Standars IFRSs: IAS 02. Op. cit.

3.3.2. Productos en proceso

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripción Decreto 2650/93
Colombia	Productos en proceso	1410	- Registra el costo de los artículos semielaborados. (Poseen cierto grado de terminación) - Se ha incurrido en costos de materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación requiriendo procesos adicionales para ser convertidos en productos terminados.

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	Trabajos en proceso	IAS 2 (no aplican codificación similar al PUC)	- Los costos de transformación de los inventarios comprenderán costos directamente relacionados con las unidades: - Mano de obra directa - La parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, (IAS 2 num. 12) - La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.(IAS 2 num. 13) - El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total, entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales.(IAS 2 num. 14)

Grafico 13: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: productos en proceso.

Fuente: Elaboración propia

3.3.3. Obras en construcción, Obras de Urbanismo y contratos en ejecución

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripción Decreto 2650/93
Colombia	Obras de construcción en curso	1415	- Registra los componentes del costo como son: materiales, mano de obra y demás costos de construcción incurridos para el desarrollo de cada frente de trabajo, hasta su traslado a la cuenta 1440 (bienes raíces para la venta). - Registra también los componentes del costo de las obras en ejecución de propiedad del ente económico, que contrate bajo la modalidad de administración delegada. - Esta cuenta es de uso exclusivo del ente económico dedicado a la actividad de la construcción.
	Obras de urbanismo	1417	- Registra el valor del presupuesto de obra aprobado por la autoridad competente, o el costo real de las obras de urbanismo, en el evento de no haber elaborado dicho presupuesto. - Esta cuenta es de uso exclusivo de los entes económicos dedicados a actividades de urbanismo y construcción.
	Contratos en ejecución	1420	Registra los diferentes componentes del costo como son: materiales, mano de obra y demás costos de producción o manufactura, incurridos por el ente económico en trabajos que esté ejecutando, así como de construcciones diferentes a bienes raíces para la venta, en cuyo caso se llevarán a la cuenta 1415 —obras de construcción en curso—

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	Obras de construcción	IAS11 (no aplican codificación similar al PUC)	- La IAS 11 tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. - Debido a la naturaleza propia de la actividad de los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables, lo fundamental al contabilizar los contratos de construcción es: - la distribución de los ingresos de actividades ordinarias - los costos que cada uno de ellos genere entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. - Describe que un contrato de construcción es aquel específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, íntimamente relacionados entre sí o interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su destino o utilización.

Grafico 14: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Obras en construcción, Obras de Urbanismo y contratos en ejecución.
Fuente: Elaboración propia

3.3.4. Cultivos en desarrollo y Plantaciones agrícolas

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripción Decreto 2650/93
Colombia	Cultivos en desarrollo	1425	Registra los costos en los procesos de siembra, desarrollo y recolección de productos agropecuarios y/o piscícolas, los cuales son absorbidos en su totalidad, toda vez que su período productivo termina con la primera cosecha.
	Plantaciones agrícolas	1428	Registra los costos amortizables en los procesos de adecuación, preparación, siembra y cultivo, toda vez que su producción se efectúa en varias cosechas y cuyo levantamiento o período productivo tiene una duración de 1 a 2 años.

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	Actividades Agrícolas	IAS 2, 41 (no aplican codificación similar al PUC)	- La IAS 41 define que la actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos. - Producto agrícola es el recolectado de activos biológicos. - Un activo biológico es un animal vivo o una planta. - La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. - Una vez cosechados o recolectados aplica la IAS 2 y se calcula al valor neto realizable

Grafico 15: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Cultivos en desarrollo y Plantaciones agrícolas
Fuente: Elaboración propia

3.3.5 Productos terminados

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripción Decreto 2650/93
Colombia	Productos terminados	1430	Registra el valor de las existencias de los diferentes bienes cosechados, extraídos o fabricados parcial o totalmente por el ente económico y que se encuentran disponibles para la comercialización

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	Productos Terminados	IAS 2 (no aplican codificación similar al PUC)	- Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. (IAS 2 num. 15) - Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes: - Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción - Los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior - Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y - Los costos de venta. (IAS 2 num. 16) - En la NIC 23 Costos por Préstamos, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios. (IAS 2 num. 17) - Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como costo del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. - El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. - El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios que hayan sido reconocidos como costo, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar. (IAS 2 num. 34)

Grafico 16: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Productos terminados.

Fuente: Elaboración propia

3.3.6. Mercancías no fabricadas por la empresa.

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripción Decreto 2650/93
Colombia	Mercancías no fabricadas por la empresa	1435	Registra el valor de los bienes adquiridos para la venta que no sufren ningún proceso de transformación o adición y se encuentran disponibles para su enajenación

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	Mercancías	IAS 2 (no aplican codificación similar al PUC)	- Los intermediarios que comercian son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. - Se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. - Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma. (IAS 2 num. 05)

Grafico 17: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Mercancías no fabricadas por la empresa.

Fuente: Elaboración propia

3.3.7. Bienes raíces para la venta

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripción Decreto 2650/93
Colombia	Bienes raíces para la venta	1440	- Registra el valor de los terrenos y construcciones que tiene el ente económico totalmente adecuados y terminados y se encuentran disponibles para la venta, tales como terrenos, casas, apartamentos, bodegas, locales, edificios, oficinas, parqueaderos, garajes y bóvedas. - El costo del terreno se deberá registrar por separado del costo de la respectiva construcción. - Cuenta de uso exclusivo del ente económico dedicado a las actividades de construcción y/o venta de bienes raíces

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	Activos inmobiliarios	IAS 2 (no aplican codificación similar al PUC)	Sin detrimento de la IAS 11 Contratos de construcción, la generación de bienes raíces para la venta aplica dentro del manejo de la IAS 2 de inventarios. Observando el manejo del costo según lineamientos de la norma

Grafico 18: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Bienes raíces para la venta Fuente: Elaboración propia

3.3.8. Semovientes

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripción Decreto 2650/93
Colombia	Semovientes	1445	Registra los costos y demás cargos capitalizables en que incurre el ente económico para la adquisición de animales, tanto de especies mayores como menores, que están destinados para la venta, cría, levante o ceba.

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	Actividad Agrícola	IAS 2, 41 (no aplican codificación similar al PUC)	- La IAS 41 define que la actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos. - Producto agrícola es el recolectado de activos biológicos. - Un activo biológico es un animal vivo o una planta. - La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. - Una vez cosechados o recolectados aplica la IAS 2 y se calcula al valor neto realizable

Grafico 19: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Semovientes

Fuente: Elaboración propia

3.3.9. Terrenos

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripcion Decreto 2650/93
Colombia	Terrenos	1450	Registra los costos y demás cargos capitalizables en que incurre el ente económico para la adquisición de terrenos que están destinados para la venta, o construcciones para la venta. Cuenta de uso exclusivo del ente económico dedicado a las actividades de construcción y/o venta de bienes raíces

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripcion NIC/IAS
Fundacion IFRS	N/A	IAS 2	Describe los inventarios como activos: (a) mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios Sin detrimento de la IAS 11 Contratos de construccion, la generacion de bienes raaices para la venta aplica dentro del manejo de la IAS 2 de inventarios. Observando el manejo del costo según lineamientos de la norma

Grafico 20: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Terrenos

Fuente: Elaboración propia

3.3.10. Materiales, repuestos y accesorios

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripcion Decreto 2650/93
Colombia	Materiales, repuestos y accesorios	1455	- Registra el valor de los elementos que han sido adquiridos por el ente económico para consumir en la producción de bienes fabricados para la venta o en la prestación de servicios en todas y cada una de las operaciones realizadas en su normal funcionamiento. - Comprende conceptos tales como elementos necesarios para mantenimiento y reparaciones, herramientas e implementos de trabajo, repuestos para maquinaria y equipo de producción

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripcion NIC/IAS
Fundación IFRS	Materiales	IAS 2 (no aplican codificación similar al PUC)	- Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. (IAS 2 num. 15) - El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos. (IAS 2 num. 35)

Grafico 21: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Materiales, repuestos y accesorios

Fuente: Elaboración propia

3.3.11. Envases y empaques

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripcion Decreto 2650/93
Colombia	Envases y empaques	1460	Registra los elementos y materiales adquiridos para ser usados en el empaque o envase de productos tales como cartones, papeles, materiales para tapas, frascos y jarros

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripcion NIC/IAS
Fundación IFRS	Materiales	IAS 2 (no aplican codificación similar al PUC)	Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. (IAS 2 num. 15)

Grafico 22: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Envases y empaques Fuente: Elaboración propia

3.3.12. Inventarios en tránsito

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripcion Decreto 2650/93
Colombia	Inventarios en tránsito	1465	Se registra en esta cuenta el valor de las erogaciones efectuadas por el ente económico tanto para las importaciones, como para las compras realizadas en el país, desde el momento en que se inicia el trámite hasta cuando ingresan a la bodega como adquisiciones del período, tales como materias primas, suministros y repuestos, materiales, mercancías y subproductos

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	N/A	IAS 2 (no aplican codificación similar al PUC)	- El costo de adquisición comprenderá: - El precio de compra - Los aranceles de importación - Otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), ---Transportes - Almacenamiento - Otros costos directamente atribuibles a la adquisición de los materiales o los servicios. - Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición (IAS 2 num. 11). - Se incluirán otros costos, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. (IAS 2 num. 15) - No existe el concepto en la IAS 2. No obstante los valores serán revelados.

Grafico 23: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Inventarios en transito
Fuente: Elaboración propia

3.3.13. Provisiones

	Tipo de Inventario	Decreto 2650/93	Descripcion Decreto 2650/93
Colombia	Provisiones	1499	Registra los montos provisionados por el ente económico, para cubrir eventuales pérdidas de sus inventarios, por obsolescencia, faltantes, deterioro o pérdida de los mismos, como resultado del análisis efectuado a cada uno de los rubros que conforman el grupo inventarios. Es una cuenta de valuación del activo, de naturaleza crédito.

	Tipo de Inventario	NIC/IAS	Descripción NIC/IAS
Fundación IFRS	N/A	Aplica parcialmente la IAS2, IAS 37, Tener en cuenta NIIF/IFRS 5 (no aplican codificación similar al PUC)	- Las Normas internacionales no tienen el mismo sentido como lo contempla el decreto 2649/93 en Colombia. Las NIC pretenden conservar la medición del costo en términos reales y no registrar estimaciones dependientes de eventos futuros. - Según la IAS2 num. 36 determina que los estados financieros deben revelar el importe de los inventarios reconocidos como costo durante el periodo. - No obstante la IAS 37 Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes dice: <u>Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento</u> (IAS 37 num. 10) - La entidad no debe reconocer un pasivo contingente o activo contingente (IAS 37 num. 27,31) - El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente (IAS 37 num.36)

Grafico 24: Comparación entre el art 15 del decreto 2650/93 en Colombia y normas internacionales. Descripciones y dinámicas cuenta Inventarios: Provisiones
Fuente: Elaboración propia

3.2. COMPARATIVO CONCEPTUAL - NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (fundamentalmente NIC/IAS 2 emitida por Fundación IFRS) vs NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS DE INVENTARIOS

A continuación se realiza un comparativo entre la IAS 02⁶² y las normas colombianas aplicables a inventarios, en caso de mencionarse apartes de normas internacionales distintas a la IAS 2 tales como la IAS 37, 41, 11 o IFRS 5, se realiza la respectiva referencia. El comparativo de las normatividades se establece conceptualmente según los siguientes aspectos:

1. Definición
2. Reconocimiento como activo
3. Reconocimiento de disposición (o uso)
4. Valoración
5. Métodos de valoración
6. Revelaciones
7. Casos no incluidos en la NIC/IAS 2 y su tratamiento en la respectiva norma internacional

3.2.1. Definición

NORMAS INTERNACIONALES	NORMAS COLOMBIANAS
Los inventarios son activos: (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción de cara a tal venta; o (c) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en el suministro de servicios.	Los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos.
Se incluyen bienes comprados y almacenados para revender, (como mercancías para venta al por menor y también los terrenos u otros activos inmobiliarios que se tienen para ser vendidos a terceros.), productos terminados o en curso de fabricación, materiales y suministros para uso en el proceso productivo. En el caso de una empresa de servicios, los inventarios lo conforman el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso ordinario correspondiente	Se incluyen materiales, suministros, productos y recursos renovables y no renovables, para ser utilizados en procesos de transformación, consumo alquiler o venta dentro de las actividades propias del giro ordinario de los negocios.

Diferencia: Las Normas colombianas definen Inventarios como “bienes corporales” hecho que no permite dar tratamiento en ese sentido a activos intangibles en empresas comercializadoras de servicios. El concepto de

⁶²FUNDACION IFRS. Standars IFRSs: IAS 02. Op. cit.

inventarios en empresas de servicios no existe, ni se presentan como tal. Algunas empresas de servicios en Colombia muestran los costos acumulados como un activo diferido. En caso de ampliarse el concepto hacia la norma internacional de contabilidad, las empresas de servicios deben establecer un sistema de costos de sus servicios que permita reconocer y presentar inventarios y se orientaría el ordenamiento nacional a que estas organizaciones puedan tener inventarios de su actividad operativa.

3.2.2. Reconocimiento como Activo

NORMAS INTERNACIONALES	NORMAS COLOMBIANAS
Se reconoce el activo cuando cumple las condiciones de la definición de activo y de inventario	En el periodo en el cual se realicen.
Según el marco conceptual de las normas internacionales, toda partida que cumpla la definición de “elemento” debe ser objeto de reconocimiento siempre y cuando sea probable que cualquier beneficio económico asociado llegue o salga de la entidad y que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad	Según Decreto 2649/93 ART. 12. La norma básica de Realización se define así: “Sólo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables

Semejanza: El reconocimiento de Inventarios es similar en ambas normatividades. Los hechos económicos se reconocen en tanto generen derechos y/o obligaciones para la organización; el marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad así lo establece a sus implementadores y la norma básica contable colombiana de realización lo exige para la contabilidad nacional y sus obligados.

3.2.3. Reconocimiento de Disposición (Uso)

NORMAS INTERNACIONALES	NORMAS COLOMBIANAS
Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.	Como costo de ventas de los bienes enajenados o utilizados. Los incorporados en otros activos pueden ser costo del activo o gasto. La diferencia en valor de mercado constituye una provisión.
El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes	

de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Semejanza: El marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad definen el gasto como “Decrementos en los beneficios económicos generados a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos...” por esta razón el reconocimiento de la disposición o uso de los inventarios en su dinámica es semejante al modelo contable colombiano y el gasto es entendido también como costo de venta; en todo caso se reconoce dentro del periodo de realización el hecho correspondiente a la disminución del activo.

Así mismo la Norma internacional explícitamente determina que la distribución de inventarios utilizados como componentes para uso en otros activos deben ser reconocidos como gasto dentro de la vida útil de los mismos, situación que también es determinada por la dinámica contable colombiana en especial en la cuenta 1455 de materiales repuestos y accesorios y 1460 empaques y envases, sin detrimento de otras dinámicas contables.

3.2.4. Valoración

NORMAS INTERNACIONALES	NORMAS COLOMBIANAS
Se valoran según el más bajo entre costo o valor neto realizable, El costo de los inventarios debe comprender valores derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se incurrieron para adoptar su condición y ubicación actual. Además puede incluir, como costo de los inventarios, los costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos o los costos financieros. Costos excluidos en la Norma Internacional IAS 2y por tanto reconocidos como gastos del ejercicio en el que se incurren, los siguientes • Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción; • Los costos de almacenamiento, a menos que tales costos sean necesarios en el proceso productivo, previamente a un proceso de elaboración ulterior; • Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y • Los costos de comercialización.	Se valoran según el más bajo entre el costo o valor de mercado. Se incluyen todos los costos necesarios para dejarlo en condiciones de utilización o venta. En la preparación de informes intermedios se puede reconocer el costo y las contingencias con base en estimaciones estadísticas. El costo puede incorporar factores financieros

Semejanza: En la valoración de inventarios hay coincidencia en el criterio del costo como valor a tener en cuenta en caso que sea el más bajo, entendiendo el costo como el valor monetario que incluye todos los consumos de factores que supone integran el activo. Se puede entender que tanto en las normas colombianas como en la norma internacional el costo debe incluir todos los valores en que incurrió la organización para dejarlo en condiciones de utilización o venta

Diferencia: En la valoración de inventarios según la norma internacional se tiene en cuenta como segunda opción (si es la más baja) el valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. Se establece entonces que este valor se determina al interior de la organización de acuerdo a los costos incurridos (parciales o totales) en la producción del bien o servicio sumando el margen (utilidad) esperado; es un precio de venta estimado por la empresa.

Por otra parte, en el caso contable colombiano se tiene como segunda opción (si es la más baja) el valor de mercado definido como el importe neto (valor) que un ofertante podría recibir por la venta de un bien en condiciones normales de transacción económica en un mercado donde las partes esta informadas, actúan libremente y sin intereses particulares. Se establece entonces que este valor se determina al exterior de la organización; no tiene en cuenta los costos de producción ni el margen esperado; es el precio de venta estimado por el mercado.

Diferencia: En Colombia los inventarios en empresas de servicios no están definidos pero en la norma internacional, en el caso de que un prestador de servicios tenga existencias, las valorará por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles.

La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de las existencias, pero se contabilizarán como gastos del ejercicio en el que se hayan incurrido. Los costos de las existencias de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no distribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

3.2.5. Métodos de Valoración

NORMAS INTERNACIONALES	NORMAS COLOMBIANAS
Se determinan como sistemas para la medición del costo el método del costo estándar y el método del detal (menudeo). Los métodos de valuación o formulas del costo son PEPS (primeras en entrar primeras en salir) y “promedio ponderado), se	Se determinan como sistemas el inventario periódico (juego de inventarios), el de inventarios permanentes (continuos) o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de

prohíbe la fórmula del costo UEPS (últimas en entrar primeras en salir).

Impuestos Nacionales (aun no diseñado).

Los métodos de valuación en el sistema permanente son: Identificación específica, UEPS, PEPS o Promedio Ponderado. El Método para estimación del valor es aceptado el Retail o menudeo.

Diferencia: Sistemas de Inventarios: en Colombia se establecen dos tipos de sistemas de valuación de inventarios cuyo propósito es determinar el costo de ventas. Para ello hay dos sistemas definidos: a) El inventario periódico o juego de inventarios tiene una dinámica orientada a inventarios de mercancía para venta al detal valuada al final de un periodo luego del conteo físico y. b) El inventario permanente tiene control e información constante del costo de ventas sin necesidad del conteo físico (aunque es requerido para confrontar información). La norma colombiana está orientada al control fiscal al tiempo en que se obtiene la información y dado este contexto, se establece que el inventario permanente es de uso obligatorio para los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 del estatuto tributario están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por revisor fiscal o contador público; este sistema permite la aplicación de los métodos de valuación de inventarios de acuerdo al art 63 del Dec. 2649/93: “identificación específica”, PEPS, UEPS, “Promedio Ponderado” y Retail.

En la norma internacional se definen dos técnicas para la medición del costo de los inventarios: el método del costo estándar y el método del detal los cuales se pueden usar a conveniencia si sus resultados se aproximan al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. El método del detal se utiliza normalmente, en el sector comercial al por menor, para la valoración de existencias, cuando hay un gran número de artículos que rotan con alta frecuencia, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costos. En este método, el costo de las existencias se determina deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Los métodos de valuación o formulas del cálculo son identificación específica PEPS (FIFO) o costo promedio ponderado.

Semejanza: Tanto en las normas colombiana como en la norma internacional se acepta como método de valuación (o formula del costo) la “identificación específica, PEPS (El costo de venta es determinado con el valor de las primeras

unidades compradas que generalmente fueron adquiridas a menor precio por lo cual se tiene un costo de venta relativamente más bajo, lo que significa que tendrá menor efecto sobre la utilidad, resultando como consecuencia que esta sea más elevada con relación a la utilización de otros métodos de valuación de inventarios) y “promedio ponderado” (Al promediar valores del inventario, el costo de venta se considera equilibrado, la utilidad es cercana a la realidad, y el inventario final no se registra con subvaloración o sobrevaloración)

Diferencia: En la norma internacional no se admite el método UEPS; en Colombia si es aceptado lo que implica un mayor valor del costo de venta debido a que es determinado con base a las últimas unidades adquiridas que generalmente son más costosas; de igual forma, al costear con base a las ultimas unidades compradas, implica que en el inventario final queda en saldo el valor de las primeras unidades adquiridas que en la mayoría de los casos tienen un menor valor. Es un método utilizado por organizaciones ubicadas en países con inflación alta, con el objeto de reconocer tal incremento inflacionario en el Estado de resultados, en razón de la utilidad resulta menor al tener unos costos de ventas más elevados, y otro efecto se refleja en el Balance general al registrar un subvalor en el inventario final.

3.2.6. Revelaciones

NORMAS INTERNACIONALES	NORMAS COLOMBIANAS
En los estados financieros se revelará:	De acuerdo al art 116 Dec. 2649/93, en el Balance general (y sus notas) se debe revelar la naturaleza y cuantía de: (3) Principales clases de inventario, método y base de valuación, provisiones por cada clase, indicando las originadas en pérdidas poco usuales o en pérdidas acumuladas sobre compromisos de compra en firme.
-Las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la fórmula de valoración de los costes que se haya utilizado;	
-El importe total en libros de las existencias, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;	
-El importe en libros de las existencias que se contabilicen por su valor razonable menos los costes de venta;	
-El importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio;	
-El importe de las rebajas de valor de las existencias que se haya reconocido como gasto en el ejercicio;	
-El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio;	
-Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, y	
-el importe en libros de las existencias pignoradas en garantía del cumplimiento de deudas.	

Diferencia: Se entiende la norma internacional con aspectos de mayor alcance en la revelación dado que detalla aspectos como revelación en pignoraciones, efectos de reversiones y rebajas, valor de existencias reconocidas como gasto, valor de existencias contabilizadas a valor razonable (no contemplado en la norma colombiana). Las provisiones son tratadas en la IAS 37 (provisiones, activos y pasivos contingentes) significa que al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el cual se mantienen las existencias. (Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de existencias que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basará en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en existencias, el valor neto realizable del exceso se determinará sobre la base de los precios generales de venta), entonces pueden aparecer provisiones.

3.2.7. Casos No Incluidos en la IAS 2

Al realizar la respectiva comparación con el decreto 2649 y 2650 /93 se evidencia además que hay dos normas internacionales que dan perspectiva y tratamiento diferente a los inventarios contenidos en la IAS 2, ellos son:

1. Los contratos de Construcción (IAS 11),
2. Productos Agrícolas (IAS 41) y,
3. Activos no Corrientes para la venta (IFRS 5)

3.2.7.1 Contratos de Construcción (IAS11)

El objetivo de la norma IAS 11⁶³ es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables. Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

De acuerdo a la IAS 11, un contrato de construcción es aquel específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están

⁶³FUNDACION IFRS. Standars IFRSs: IAS 11. (en línea) texto completo
en:<http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/es/2011/ias11.pdf> Recuperado 15 marzo 2011.

íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

Los requisitos contables de la norma internacional IAS 11 se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. En ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la Norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.

Los ingresos ordinarios del contrato deben comprender:

1. el importe inicial del ingreso ordinario acordado en el contrato; y
2. cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos: en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso ordinario; y siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Los ingresos ordinarios del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

Siguiendo la norma, los costos del contrato deben comprender:

1. los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;
2. los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y
3. cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance.

Según la IAS11, la empresa debe revelar información sobre:

1. El importe de los ingresos ordinarios del contrato reconocidos como tales en el periodo;
1. Los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso ordinario del contrato reconocido como tal en el periodo;
2. Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.
3. Cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;
4. La cuantía de los anticipos recibidos;
5. La cuantía de las retenciones en los pagos.

6. Los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción; y 8. Los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.

La norma colombiana en el decreto 2650/93 establece que:

1. La cuenta 1415 –Obras de Construcción en Curso- Registra los diferentes componentes del costo como son: materiales, mano de obra y demás costos de construcción incurridos para el desarrollo de cada obra o frente de trabajo, hasta su traslado a la cuenta 1440 -bienes raíces para la venta-. Registra también los componentes del costo de las obras en ejecución de propiedad del ente económico, que contrate bajo la modalidad de administración delegada. Esta cuenta es de uso exclusivo del ente económico dedicado a la actividad de la construcción.
2. La cuenta 1417 –Obras de Urbanismo Registra el valor del presupuesto de obra aprobado por la autoridad competente, o el costo real de las obras de urbanismo, en el evento de no haber elaborado dicho presupuesto. Esta cuenta es de uso exclusivo de los entes económicos dedicados a actividades de urbanismo y construcción.
3. La cuenta 1420 –Contratos en ejecución- Registra los diferentes componentes del costo como son: materiales, mano de obra y demás costos de producción o manufactura, incurridos por el ente económico en trabajos que esté ejecutando, así como de construcciones diferentes a bienes raíces para la venta, en cuyo caso se llevarán a la cuenta 1415 —obras de construcción en curso—.

3.2.7.2. Productos Agrícolas (IAS 41)

La norma internacional IAS 41⁶⁴ define que

1. la actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos.
2. Un producto agrícola es el ya recolectado procedente de activos biológicos.
3. Un activo biológico es un animal vivo o una planta.
4. La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

⁶⁴FUNDACION IFRS. Standars IFRSs: IAS 41. (en línea) texto completo en: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/es/2011/ias41.pdf> Recuperado 15 marzo 2011.

5. Un grupo de activos biológicos es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.
6. La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales del mismo.

Siguiendo la norma, la empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando:

1. La empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados;
2. Es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
3. El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Por otra parte, los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea pertinente.

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.

En todos los casos, la empresa medirá el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse de forma fiable.

Se debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta y presentar una descripción de cada grupo de productos agrícolas.

Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, se debe describir:

1. la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo
2. las mediciones no financieras, o estimaciones de las mismas, relativas a cantidades físicas de cada grupo y la producción agrícola del periodo.
3. Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo en el punto de cosecha o recolección.

El valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección.

La norma colombiana en el decreto 2650/93 establece que:

1. La cuenta 1425 –Cultivos en desarrollo- Registra los costos en que incurre el ente económico en los procesos de siembra, desarrollo y recolección de productos agropecuarios y/o piscícolas, los cuales son absorbidos en su totalidad, toda vez que su período productivo termina con la primera cosecha.
2. La Cuenta 1428 –Plantaciones Agrícolas- registra los costos amortizables en que incurre el ente económico en los procesos de adecuación, reparación, siembra y cultivo, toda vez que su producción se efectúa en varias cosechas y cuyo levantamiento o período productivo tiene una duración de 1 a 2 años.
3. La Cuenta 1445 –Semovientes- Registra los costos amortizables en que incurre el ente económico en los procesos de adecuación, preparación, siembra y cultivo, toda vez que su producción se efectúa en varias cosechas y cuyo levantamiento o período productivo tiene una duración de 1 a 2 años.

3.2.7.3. Activos no corrientes para la venta (IFRS 5)

El Estándar internacional de información financiera IFRS 5⁶⁵(en Inglés International Financial Reporting Estándar) tiene por objeto especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas. En particular, se exige que:

1. Los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, así como que cese la depreciación de dichos activos.
2. Los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, se presenten de forma separada en el balance, y que los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el estado de resultados.

La Norma internacional establece:

1. Adopta la clasificación de “mantenidos para la venta”.

⁶⁵FUNDACION IFRS. Standards IFRSs: IFRS 05. (en línea) texto completo en: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/es/2011/ifrs05.pdf> Recuperado 15 marzo 2011.

2. Introduce el concepto de grupo en desapropiación, que es un grupo de activos de los que la entidad quiere desapropiarse, ya sea por venta o de otro modo, en conjunto como grupo, mediante una única transacción en que también se transfieren los pasivos asociados directamente con dichos activos.
3. La IFRS clasifica una operación como discontinuada en la fecha en que la operación cumple los requisitos para ser clasificada como mantenida para la venta o cuando la entidad ha vendido o dispuesto por otra vía de la operación.

Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo en desapropiación) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

Para aplicar la clasificación anterior, el activo (o el grupo en desapropiación) debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos (o grupos en desapropiación), y su venta debe ser altamente probable.

Para que la venta sea altamente probable, la gerencia, debe estar comprometida por un plan para vender el activo (o grupo en desapropiación), y debe haberse iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar el plan. Además, la venta del activo (o grupo en desapropiación) debe negociarse activamente a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual. Asimismo, debería esperarse que la venta quedase cualificada para su reconocimiento completo dentro del año siguiente a la fecha de clasificación, con las excepciones permitidas en el párrafo 9, y además las acciones exigidas para completar el plan deben indicar que son improbables cambios significativos en el plan o que el mismo vaya a ser retirado.

Una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido vendido o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta,

CONCLUSIONES

1. La Contaduría Pública en Colombia debe incluir en su estudio normas de carácter internacional relacionadas con educación, ética, auditoria y normas de contabilidad (entre otros aspectos); por lo cual en el desarrollo del tema, se ha logrado establecer que las normas internacionales de contabilidad atienden el concepto superior denominado Contaduría Internacional respecto del cual los profesionales en contabilidad colombianos deben propender por su comprensión y apropiación conceptual general. Se resalta el hecho que el pregrado en Colombia en el titulo de Contador Público debe establecer como necesidad generalizada, en el transcurso de la carrera, la programación obligatoria de la materia “Contaduría Internacional” (La Universidad del Valle durante el periodo comprendido entre 2005 al 2010 tiene en su programación académica la mencionada asignatura en calidad de “electiva profesional”; no es obligatoria); de lo anterior se deduce que el valor personal (del autor) de la investigación radica en el conocimiento adquirido por fuera del contexto normal de la clase presencial.
2. La historia de la Contaduría demuestra que el conocimiento contable es dinámico, ajustable y cambiante por lo cual el desarrollo histórico de los diferentes eventos económicos y sociales se relaciona intrínsecamente con esta disciplina del saber. El siglo XX trae un nuevo capítulo del capitalismo y a finales del periodo, surge un nuevo acontecimiento económico: La Globalización; la cual sumada con otros elementos tales como el incremento de los mercados de capital, la sistematización de la información, la tecnología de comunicaciones, surgimiento de empresas multinacionales son el camino para orientarse mas efectivamente en la maximización de los intereses particulares, esto conlleva a la presión ejercida por parte de las empresas multinacionales en el desarrollo contable. Esta globalización de la economía mundial influye tanto en la demanda como en la oferta de información financiera infiriéndose que las empresas multinacionales son altamente beneficiadas con la implementación de una normativa contable común en todos los países del mundo, lo que representa para tal tipo de organizaciones una reducción en los costos de preparación presentación y auditoria de la información económico financiera. Además en lo referente a la toma de decisiones su utilidad estaría dada en la brevedad del tiempo que representa un proceso de conversión. En el modelo económico vigente es indudable la necesidad de estandarización de la información financiera que permita atender los intereses particulares; el capitalismo se fundamenta en el principio de “Propiedad Privada” y en la actualidad dicha propiedad esta masivamente distribuida a nivel global participando en la economía de escala.
3. La historia de la contabilidad internacional demuestra que después de la segunda guerra mundial, el nuevo orden económico global fue

determinante para que en diferentes escenarios se diera el origen a las normas internacionales de contabilidad. Se estructuraron desde dos esferas a saber: armonización pública y armonización privada.

4. El objetivo de la contabilidad internacional, entre otros, es preparar y presentar estados financieros para ser conocidos por usuarios a nivel mundial pero en razón de las asimetrías económicas y sociales y legales de los países hay diferencias porque la normatividad local aun atiende los requerimientos de los usuarios internos.
5. El marco conceptual contable internacional emitido por la Fundación IFRS constituye la guía para elaborar estándares e interpretaciones no obstante en caso de conflicto entre unos y otros, prevalece la norma o interpretación (según sea el caso). En Colombia el marco conceptual fue incluido en el ordenamiento legal y los conceptos fueron convertidos en normas emitidas por el legislador; paradójicamente se evidencia que la racionalidad del Decreto 2649/93 remonta su origen en el marco conceptual del IASC (Comité Internacional de normas contabilidad, 1973) mezclado con la declaración de conceptos de FASB (Financial Accounting Standards Board – E.U.); por otra parte en Colombia no se puede afirmar que el marco conceptual está definido única y exclusivamente en los artículos 1 al 60 de decreto 2649/93, existen normas que condicionan el alcance e interpretación. El mismo marco conceptual define los principios de contabilidad generalmente aceptados como un conjunto de conceptos y reglas los cuales no solo están definidos en la ley marco. En términos generales y con diferencias de forma se puede afirmar que el decreto 2649/93 incorpora el marco conceptual de las normas internacionales, no obstante la orientación de las normatividades es diferente en cuanto a que el marco conceptual internacional está centrado en los estados financieros con reglamentación menos detallada e información encaminada a los inversores (sistema jurídico de tendencia Anglosajona); el decreto 2649/93 es de carácter legal y reglamentario con interés en la regulación dado que da alcance a demás principios de contabilidad (PCGA) no contemplados en el decreto generándose la influencia directa y con supremacía de normas fiscales (sistema jurídico de tendencia continental), haciendo énfasis en la información contable y sus cualidades. Por lo cual en Colombia se tiene un marco conceptual que da prelación a la forma legal por encima de los aspectos económico-financieros.
6. El marco contable nacional vs el marco contable internacional demuestra que el primero tiene mayor esencia, fundamentación y conceptualización. La metodología y diseño hace del marco colombiano un conjunto de directrices de gran alcance. El marco contable internacional aun padece de nivel de detalle que permita hacerlo un verdadero marco de referencia de normas. No se debe olvidar que según las normas emitidas por la Fundación IFRS en caso de divergencia entre las normas y el marco conceptual, prima lo establecido en la norma.

7. La Norma Internacional de contabilidad IAS 2 emitida por la Fundación IFRS relacionada a Inventarios, en síntesis establece lo siguiente:

Alcance La normativa IAS 2 es aplicable a TODO tipo de inventarios con excepción de: - Trabajos en curso - Instrumentos financieros - Activos biológicos - Productos Agrícolas, forestales y minerales que sean medidos al valor neto realizable - "Commodity bróker-tradres que se miden al valor neto realizable
Definiciones Inventario: se define en tres elementos fundamentales: - Activos destinados para la venta en el curso de la operación - Activos en proceso de producción para la venta - Materiales y suministros para ser consumidos en el proceso productivo o en el suministro de servicios. Valor neto realizable: es el valor estimado para la venta normal menos los costos (gastos) de terminación y necesarios para realizar la venta. Valor de Mercado (Fair value): es el valor en que un activo puede ser intercambiado (o pasivo adquirido) entre dos partes debidamente informadas en una transacción libre
Tipos de inventarios Materia prima, Materiales, Trabajos en proceso, Producto terminado, Mercancías, Activos inmobiliarios, Costos incurridos en empresas de servicios.
Medición Se miden los inventarios así: al costo o al valor neto realizable; el que sea menor; se debe tener en cuenta: obsolescencia, deterioro, precios que disminuyen e incrementos en costos de conversión. Este proceso aplica por cada periodo y por cada ítem. Los componentes del costo son: - costo de compra (descontando descuentos, rebajas y otros similares; si hay costos financiero por crédito se reconoce como costo financiero) - costo de producción (los costos fijos de producción se asignan con base en la capacidad normal de trabajo o al real si es similar a la normal; la capacidad ociosa no debe alterar la distribución de los costos indirectos y el costo fijo no distribuido se reconoce en el estado de resultados por otra parte los costos indirectos en periodos de alta producción disminuyen en su distribución a fin de no medir por encima del real) - otros costos necesarios e intereses (si son calificados como tal en la NIC23) No deben asignarse los siguientes costos al producto: Cantidades anormales el producto, costos de almacenamiento, costos indirectos de administración y costos de comercialización y venta; estos son gastos cuando se incurren. Los costos para quienes suministran servicios son: Mano de Obra, costos indirectos de personal, personal de supervisión, otros costos atribuibles; los gastos de administración y ventas nos e incluyen y se reconocen como gasto Los sistemas de medición del costo son: Real, Estándar y Retail requiriéndose que los dos últimos sean cercanos al costo real.

Respecto a las formulas del costo se establecen tres métodos: Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio e identificación específica; no se permite el método ultimas en entrar primeras en salir (UEPS)
El inventario se reconoce como gasto cuando: - Es vendido (costo de venta) - Las rebajas o pérdidas de inventario cuando se incurren e ellas. - Los valores reversados de las rebajas se reconocen como menor gasto del inventario
Las revelaciones de los inventarios según la IAS2 son: - Políticas contables de medición del inventario y formula de costo - Detalle de los inventarios - Valor de inventarios medidos al Valor Neto Realizable - Valor de inventarios medidos a valor razonable - Valor de inventarios como costo de ventas - Valor de las rebajas del valor de cada periodo y valor de rebajas reversadas. - Valor y detalle de inventarios entregados en garantía.

8. La norma internacional de inventarios presenta ventajas respecto a las normas contables colombianas en los siguientes aspectos:

- 8.1. La NIC condensa en un solo cuerpo normativo todo el contexto de fondo que se establece para inventarios en tanto que las normas contables colombianas están dispersas en varias normas; generándose dispersión de la información.
- 8.2. La NIC es una norma con lineamientos conceptuales generales en contabilidad que discrimina expresamente el objetivo, alcance, definiciones, medición de inventarios (costo, técnicas de medición, formulas de cálculo del costo, valor neto realizable) reconocimiento y revelaciones. Los cuales no tienen como objeto la apropiación como ley del país (adoptante, adaptante o convergente); en tanto que en Colombia los principios de contabilidad generalmente aceptados descritos en los decretos 2649 y 2650 de 1993 y demás normas relacionadas están al amparo del contexto de ley que otorga el legislativo nacional. Esta situación ha generado: a) retraso en los procesos de actualización normativo respecto el contexto internacional, b) Normas creadas por no contables o con poca participación de los profesionales en contabilidad y la injerencia de otros profesionales, que no poseen en la mayoría de los casos la formación teórica contable, c) desplazamiento del gremio contable en los asuntos nacionales que son de su competencia directa, d) la normatización permanente de la contabilidad en Colombia por parte del estado para intervenirla desde los fiscal (aspectos tributarios) hasta lo contable (conceptos, técnicas, registros) uniéndose en leyes todos los aspectos relacionados.

- 8.3. Las norma internacional de contabilidad IAS 2 tiene un tratamiento contable diferente a los inventarios para: contratos de construcción (IAS11), productos agrícolas (IAS 41), Provisiones (IAS 37) y activos no corrientes para la venta (IFRS 5) explicando expresamente las diferencias conceptuales.
- 8.4. La NIC no incluye normas tributarias que subordine los aspectos contables a los asuntos impositivos de cada país.
- 8.5. Incluye el manejo de inventarios para las empresas de servicios dado que se rompe el paradigma de la corporalidad de los bienes disponibles para la venta.
- 8.6. El valor neto realizable de la NIC es más acertado que el valor de mercado establecido en Colombia para la valoración de inventarios dado que el costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.
- 8.7. La NIC no permite el uso de del método de costeo UEPS, que para el caso Colombiano ya está en desuso en razón de que nuestra economía no es inflacionaria y el efecto del mayor costo de venta en el estado de resultados no es relevante.
- 9. La norma internacional de inventarios presenta desventajas respecto a las normas contables colombianas en los siguientes aspectos:
 - 9.1. Establece normas del costo cuyo alcance en su impacto económico en Colombia aun no ha sido plenamente cuantificado.
 - 9.2. No tiene establecido un plan de cuentas referente o marco que permita registrar uniformemente las transacciones según la dinámica establecida.
 - 9.3. No establece una metodología contable particular para la multiplicidad de negocios que en ultimas requieren de una interpretación sobre ciertos aspectos contables
 - 9.4. Los pasivos y activos contingentes no tienen reconocimiento según la NIC 37 por lo cual esta norma internacional contable difiere en su alcance y espíritu de lo establecido en Colombia en las Provisiones de inventarios. Esta herramienta de valuación de inventarios es importante.
- 10. La aplicación de la NIC 2 y normas internacionales de contabilidad emitidas por la Fundación IFRS en el marco de la ley 1314 de 2010 puede resultar beneficioso para nuestro país en tanto:

- 10.1. Se determine con estudios rigurosos el impacto económico que genera los métodos de costeo en nuestras organizaciones las cuales en su mayor porcentaje son PYMES.
- 10.2. Se acepte la discusión del gremio contable y se genere pronto trámite en el proceso de ajuste con oportunidad, investigación y beneficio general de la sociedad colombiana.
- 10.3. Se genere en la academia el espacio del conocimiento contable internacional con el propósito de establecer un marco teórico superior que permita crear cambios en la estructura contable nacional.

GLOSARIO

Términos de uso frecuente en el tema de investigación y en general en el ámbito contable. La construcción de las definiciones atiende la necesidad de puntualizar conceptos contables importantes.

Adaptación	La adaptación de normas contables internacionales hace referencia al proceso de tomar dichas normas y <u>adecuarlas</u> al sistema contable nacional para su aplicación.
Adopción	La adopción de normas internacionales de contabilidad hace referencia al proceso de tomar las normas de la misma forma en que están emitidas internacionalmente, <u>aplicándolas</u> al sistema contable nacional.
AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad. Dedicada a realizar estudios sobre armonización contable básicamente.
Armonización	La armonización contable tiene como objetivo principal que las organizaciones (indistinto el estado) revelen un mismo hecho económico de la misma manera, es decir, que los entes en una misma circunstancia, utilicen el mismo modelo contable para revelar un mismo hecho económico, es conciliar los diferentes puntos de vista, de acuerdo a unas necesidades específicas.
Estandarización	Normas o conceptos contables dictados para todos los usuarios con el propósito de dar uniformidad de criterio y concepto en un país o países. El término representa el mismo sentido de “normalización”.
Estudio CADRE	Investigación realizada por el IASC y el IOSCO acerca de sistemas contables comparados. Evidenciaron que existen diferencias significativas entre países, no solo en cuanto al proceso de emisión de la normativa contable, sino también en lo referente a los criterios de valoración o contabilización que se utilizaban para reconocer determinados hechos económicos.
IASB	Junta de Estándares de Contabilidad Para la Preparación de Estados Financieros. Creada en Abril de 2001, con la

vinculación del Banco Interamericano de Desarrollo y el IASC.

IASC Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, actualmente conformado por 138 organizaciones, son dos millones de Contadores Públicos pertenecientes a 112 países. Actualmente tiene el nombre de IASB.

IFAC Federación Internacional de Contaduría Pública.

IFAD Foro Internacional Para el Desarrollo de la Contabilidad. Surge en 1997 de un foro liderado por la IFAC. Está conformado por la misma y otros organismos internacionales de contabilidad.

IOSCO Asociación Internacional de Comisiones Nacionales de Mercados de Valores.

NIC Normas Internacionales de Contabilidad. (En ingles IAS)

US GAAP Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados unidos.

Valor neto realizable Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Valor razonable Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

BIBLIOGRAFÍA

AMAT, Oriol y otros. Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad. Barcelona, Octubre de 2004. Pág. 10

CANO MORALES, Abel María. Contador Público Titulado, Universidad de Medellín. Las Normas Internacionales en la Contabilidad y la entrada en vigencia de la ley 1314 de 2009 en el contexto contable colombiano. Artículo perteneciente a una serie de conferencias dictadas en la Universidad de Medellín. Medellín, Octubre de 2009 en www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/09/amcm.htm. Recuperado el 20 de abril de 2010.

CAÑIBANO CALVO, Leandro y **CLEMENTE**, Ana Gisbert. “El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España” en Revista de Contaduría de la Universidad de Antioquia. No 51, Edición Julio - Diciembre de 2007. Págs. 11-40.

CARVALHO BETANCUR, Javier. “Diferencias Fundamentales entre las normas colombianas y las NIC promulgadas por la IASC” en Revista de Contaduría de la Universidad de Antioquia. No 34, Edición Marzo de 1999.

CARVALHO BETANCUR, Javier. Proyecto de Investigación “Las normas internacionales de contabilidad y sus efectos en el Estatuto Tributario de Colombia” en www.contaduria.udea.edu.co/proyecto/archivos/gri/docgr2/Fficha7.pdf. Recuperado el 25 de abril de 2010.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. “Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de Contabilidad, Auditoría y Contaduría”. En Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría. No. 19 Edición Julio – Septiembre de 2004. Págs. 53-139.

CORREDOR ALEJO, J. Orlando. “Marco tributario de referencia para la convergencia hacia normas internacionales de contabilidad: el caso colombiano” en Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoría. No. 41 de 2010, Edición Enero – Marzo. Págs. 27-74.

Decreto Reglamentario 2649 de 1993. Estatuto de la profesión del contador público, Reglamento General de la contabilidad, PUC, Legis Editores S.A., Bogotá, 2007.

DECRETO REGLAMENTARIO 2649 de 1993

GARCIA DIEZ, Julieta y **LORCA FERNÁNDEZ**, Pedro. “La aceptación de las normas internacionales de contabilidad: un proceso no exento de dificultades”. En

Revista Legis del Contador. No. 10, Edición Abril - Junio de 2002. Págs. 15-44.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Patricia. “Estudio empírico para medir aspectos de armonización entre las prácticas y normas contables utilizadas por las empresas Argentinas, Brasileñas y Colombianas”. En Cuadernos de Administración Universidad del Valle. No. 34, Edición Agosto - Diciembre de 2005, Cali. Págs. 179-196.

Ley 1314 de 2009 de julio 13, en página web de la superintendencia de sociedades www.supersociedades.gov.co

Ley 550 de 2009 de diciembre 30, en página web de la superintendencia de sociedades www.supersociedades.gov.co

Ley 922 de 2004 de diciembre 29, en página web de la superintendencia de sociedades www.supersociedades.gov.co

MACHADO R., Marco A. y **LOPEZ**, Oscar. “Revisoría Fiscal y modelo contable: una aproximación a su relación”. Ponencia presentada al XXI simposio de Revisoría Fiscal Neiva: Octubre de 2004, Págs. 26, 63.

MACHADO RIVERA, Marco Antonio. “De la Regulación a la planificación: Un tránsito necesario para construir pensamiento contable”. En Revista de Contaduría de la Universidad de Antioquia. No. 46, Edición Enero - Junio de 2005, Medellín. Págs. 51-72.

MANTILLA Samuel, Estándares Internacionales Información Financiera. Ecoes Ediciones. Bogotá 2006

MANTILLA, Samuel, “Normas Internacionales de Contabilidad y su adecuación al sistema contable nacional”. Revista Legis del Contador. 2001

MEJIA SOTO Eutimio, **MONTES** Carlos, **MONTILLA** Omar, Contaduría Internacional. Ecoe Ediciones. Bogotá 2006

MONTAÑO OROZCO, Edilberto. Contabilidad: Control, Valuación y Revelaciones. Cali, 2005.

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, en página oficial de la International Accounting Standards Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) www.iasb.org

NOVY, Andreas. En: www.lateinamerika-studien.at/content/wirtschaft/ipoesp/ipoesp-2034.html.

Recuperado el 29 de mayo de 2010.

RAMÍREZ HERNÁNDEZ, Fernando. En www.eumed.net/libros/2007b/281/7.htm. Recuperado el 29 de mayo de 2010.

REVISTA GESTIÓN Y DESARROLLO. Volumen 6 Número 1 de 2003. Págs. 39-47. "Las normas internacionales de contabilidad, NIC y su aplicación en Colombia"

TUA PEREDA, Jorge. "¿Hacia el triunfo definitivo de las normas internacionales de contabilidad?". En Revista Legis del Contador. No. 1, Edición Enero - Marzo de 2000. Págs. 113-173.

VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel (Opinión). Columnista Vanguardia Liberal - Socio Impuestos Baker Tilly Colombia - Bucaramanga, 8 de junio de 2009 en www.actualicese.com/opinion/colombia-contabilidad-mas-aseguramiento-internacional-i-gabriel-vasquez-tristancho. Recuperado el 03 de abril de 2010.

**EVALUACION PROYECTO DE GRADO: Prof. Francisco Andres Gongora y
Prof. Isabelino Lasso Cutiva**



FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
PROGRAMA CONTADURIA PUBLICA.



EVALUACION DE PROYECTOS DE GRADO *Johana 9:23am*

1. TITULO DEL PROYECTO: *Análisis Comparativo de la Cuenta de Inventario
Entre las NEC Emitidas por la IFRS y las princip. CGI en Colombia*
2. TESISISTA(S) *GUILLERMO CUSTODIO VIVAZ*

3. NOMBRE Y FIRMA DEL EVALUADOR: *Francisco Andres Gongora H.*
[Signature]

4. Lugar y Fecha de Evaluación *Mayo 19 / 2012*

5. APRECIACION GENERAL:
*Es un trabajo que contiene un tema de muy interés
y sobre el Buen para los futuros profesionales de
la Contaduría pública en el documento de su profesor*

6. FORMULACION DEL PROBLEMA:

Muy Bu

7. MARCO TEORICO *Muy Bu Organizado en Torno
cronológico*

8. METODOLOGIA *Muy Bu*

9. CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS

Se Cumplen a totalidad.

10. CONCLUSIONES

ninguna

11. CORRECCIONES SUGERIDAS

Incluir las Recomendaciones.

12. ACEPTADO SI ✓ NO _____

SI LA RESPUESTA ES AFIRMATIVA, FAVOR INFORMAR POSIBLE FECHA DE LA SUSTENTACION:

16/11

NOTA: En el caso de que requiera mas comentarios, por favor usar hoja adicional.



FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
PROGRAMA CONTADURIA PUBLICA.



FACULTAD DE
LA ADMINISTRACION
Programa Contaduría Pública

EVALUACION DE PROYECTOS DE GRADO

ANALISIS COMPARATIVO DE LA CUENTA DE INVENTARIOS

1. TITULO DEL PROYECTO:

ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

EMISORAS POR LA FUNDACION IFRS Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENE-

2. TESISISTA(S) RODOLFO ACOSTA ACOSTA EN COLOMBIA

CAROLINA VIVAS GUILLERMO

3. NOMBRE Y FIRMA DEL EVALUADOR:

ISABELINO LASSO CUTIVA

4. Lugar y Fecha de Evaluación

CAU - MAYO 2012

5. APRECIACION GENERAL:

ES UN TRABAJO INTERESANTE DE MUCHA ACTUACION EN LOS MOMENTOS QUE ENTRA A REGIR EL TLC, Y QUE POR LO TANTO APORTA PARA EL CONTROL Y EL MONITOR DE UN SISTEMA CONTABLE ACORDE A LOS MODELOS DE NEGOCIOS INTERNACIONALES A LO CUAL COLOMBIA DEBE APUNTAR

6. FORMULACION DEL PROBLEMA:

ESTA EL ESTUDIANTE DENTRANDOSE A UNA DECISION EMPRESARIAL A LA CUAL LOS PROFESIONALES EN ESTAS AREAS DEBEN COMENZAR A AFIANZARSE Y FORTALECERSE Y DE DENTEMANDO LAS FACULTADES A RECONSTRUIR EN SU PENSAMIENTO NUEVAS IMPLEMENTACIONES DE UN MUNDO GLOBALIZADO QUE IMPLICA ADOPTAR SE A LOS LINEAMIENTOS INTERNACIONALES UNA FORMULACION DEL PROBLEMA, LO CUAL SE VUELVE UNA OPORTUNIDAD EN UN NUEVO ROL DE NEGOCIOS CON

7. MARCO TEORICO LOS TRATADOS INTERNACIONALES

7. MARCO TEORICO

EN PRIMER LUGAR SE PARTE DE LA GLOBALIZACION LOS NUEVOS MERCADOS EXISTENTES TERRITORIALES PERO COLOMBIA OBVIAMENTE TIENE LA NORMA DE NORMAS QUE ES NUESTRA CONSTITUCION Y LAS LEYES O DECRETOS QUE REGLAMENTAN LA CONTABILIDAD Y SUS PROFESIONALES, PERO SI SE DEBE EMPESAR A PENSAR SE SOBRE COMO VA A SER LA APLICABILIDAD DE LOS ESTANDARES INTERNACIONALES CONTABLES

8. METODOLOGIA

ES DETERMINADO POR EL ESTUDIANTE EL EMPESAR UN METODO DE INVESTIGACION COMPRENSIVO Y UN METODO DEDUCTIVO QUE CONLLEVA A TRAVES DE SITUACIONES OBSERVADAS SACAR CONCLUSIONES REALES.

9. CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS

SI SON CUROS DE IDENTIFICAR Y CUMPLIR AL REDUZIR LA REPENIA HISTORICA CONTABLE EN COLOMBIA Y LAS INTERNACIONALES, VIENDO COMO DE BE SER EL PROCEPO DE ADAPTABILIDAD, Y COLOCAR UN BUEN EJEMPLO EN LA UNION EUROPEA, CUANDO ESPANA INGRESO COMO PAIS MIEMBRO A DCHA UNION (PAG 38).

10. CONCLUSIONES

UN TRABAJO DIFERENTE, INTERESANTE, DE MUCHA ACTUACION Y QUE LPORTA EFICAZMENTE A LA ACADEMIA AL COMERCIO, A LA INDUSTRIA Y A LA COMUNIDAD EN GENERAL.

11. CORRECCIONES SUGERIDAS

12. ACEPTADO SI ☒ NO ☐

SI LA RESPUESTA ES AFIRMATIVA, FAVOR INFORMAR POSIBLE FECHA DE LA SUSTENTACION: _____

NOTA: En el caso de que requiera mas comentarios, por favor usar hoja adicional.