

---

# MEMORIAS Y CONCLUSIONES DE LOS CONVERSATORIOS REALIZADOS EN 2011 Y 2012\*

## RESUMEN

Como parte del desarrollo de sus objetivos, *Accountancy Professional Pronouncement Observatory –APPO–*<sup>1</sup> acogió el proyecto de programar y desarrollar escenarios de debate que denominó **Conversatorios**, una iniciativa de la Decanatura de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia. Identificado con los principios institucionales, apoyado en procesos de investigación, el Observatorio reorientó los Conversatorios dándoles un referente internacional, a partir de la promulgación de la Ley 1314 de 2009 que establece el inicio de un proceso de convergencia a normas internacionales en contabilidad, información financiera y aseguramiento de información.

Ante este hecho, fue evidente la necesidad de darle un impulso al análisis del nuevo marco normativo, en especial a su fundamentación. De allí que se consideró de acción inmediata abordar el análisis del Marco Conceptual emitido por el IASB en el año 2010, como fundamento al sistema de los IFRS<sup>2</sup>. Fue así como se planearon los diez conversatorios realizados en el año 2011 y elaboró el plan de trabajo para el año 2012, en los cuales se han abordado las diferentes normas en orden a su impacto en la estructura financiera de los negocios y sus posibles incidencias, para el caso colombiano, al momento que se empiecen a aplicar.

Estas memorias contienen los aportes de los participantes en los debates y las conclusiones generales de cada Conver-

\* Presentado en julio 2012, septiembre 2012.

1 Unidad de trabajo de carácter técnico-científico, creada como complemento del proyecto académico de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia, desde sus inicios a mediados del año 2010, estableció como objetivo general gestionar un sistema de información, útil y pertinente a la Contaduría Pública, mediante la generación de espacios académicos y profesionales, con el fin de contribuir al fortalecimiento del pensamiento crítico de la comunidad académica.

2 International Financial Reporting Standard.

satorio. Los primeros están presentados en el mismo orden en que se produjeron durante el evento, atendiendo las preguntas o puntos de reflexión planteados para conducir la discusión.

El propósito es ofrecer diferentes y nuevos elementos de juicio, tanto a los profesionales de la Contaduría Pública como de otras disciplinas del saber, que tengan relación con los sistemas de información financiera, información contable y aseguramiento de información; compartir percepciones o reflexiones expresadas por otros colegas y que les surgen al leer en forma detenida el texto de los estándares. Por supuesto, también es positivo promover el debate para que estos temas de vital importancia para el ejercicio profesional sean resueltos en forma oportuna y adecuada con la mayor participación posible de colegas de todas las especialidades.

## AUTORES

*Accountancy Professional Pronouncement Observatory –APPO–* está conformado por cinco (5) miembros, vinculados como docentes o administrativos de la Facultad. En la actualidad dichos miembros son:

Juan Manuel Guerrero Jiménez  
Decano.

María Elena Escobar Ávila  
Coordinadora Académica.

Luis Enrique Cáceres Rodríguez  
Docente Investigador.

Fabio Hernán Rodríguez Romero  
Docente Investigador.

Eric Jesús Flórez Arias  
Asistente de Investigación.

## PALABRAS CLAVE

Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de contabilidad, Normas Internacionales de Aseguramiento de Información, Normas de información financiera, Aseguramiento, Convergencia, Estándares, IFRS, NIIF, IAS, NIC.

## OCTAVO CONVERSATORIO (28 de abril 2011)

Tema: Marco conceptual IFRS

Aportes de los participantes

Pregunta 1: De acuerdo con su experiencia, ¿bajo cuáles criterios, condiciones, características, referentes se prepara la información financiera en Colombia?

1. En Colombia prevalece la aplicación de elementos de valor histórico, sobre los prospectivos.
2. La información financiera se prepara y presenta para dar cumplimiento a los distintos entes reguladores del Estado.
3. La información financiera se prepara tomando como referencia los requisitos de tipo fiscal y no con base en la interpretación de la realidad económica; es decir, es eminentemente fiscalista.

4. La práctica actual procura evitar el tener que hacer conciliaciones entre la información Contable y la información Fiscal.

5. En el proceso de preparación de la información prevalece el aspecto técnico, basado en los requerimientos de tipo normativo, sobre la aplicación de un criterio profesional.

6. Al preparar y presentar la información, prevalecen los intereses de los empresarios sobre la objetividad e independencia con que se debería preparar dicha información por parte del Contador Público.

7. Los criterios para preparar y emitir información financiera pueden variar dependiendo de la entidad que la requiera, tipo o sector del negocio, su entorno y perfil de propietarios. En algunos casos es extremadamente rigurosa, en especial en el nivel de detalle, como por ejemplo la información con destino a casa matriz o controlantes en el exterior; en otros casos es menos formal.

8. Existe una variedad de organismos reguladores y cada uno establece requisitos y formatos diferentes, lo que no permite la uniformidad, en detrimento de la relación costo-beneficio en la preparación y presentación de la información.

9. Por las debilidades en su formación académica, en general en Colombia muchos profesionales en ejercicio presentan debilidades para interpretar y aplicar las IFRS.

10. Los programas de Contaduría en Colombia deben hacer mayor énfasis en la preparación de información complementaria (revelaciones) como parte integral de los Estados Financieros. La información financiera preparada bajo las normas vigentes en Colombia es limitada y carente de valor agregado para orientar la toma de decisiones por parte del usuario.

Pregunta 2: Con base en su respuesta, y luego de la lectura el capítulo 1 del Marco Conceptual, ¿bajo qué criterios se debería preparar la información financiera en Colombia?

1. El nuevo MC sugiere un modelo que implica generar un cambio de mentalidad en los empresarios, frente a la utilidad de la información financiera, como interpretación de la realidad económica de su negocio.

2. El nuevo MC sugiere un modelo que implica generar un cambio de mentalidad en los profesionales de la Contaduría Pública, por la forma de preparar, presentar y analizar la información, la orientación al uso de la misma para fortalecer el proceso de toma de decisiones. No se trata de tener más regulación, pero sí contadores con criterio más profesional que técnico.

3. El gran reto de la academia desde los primeros semestres de pregrado es el de formar contadores más críticos, más analíticos, fortaleciendo la aplicación de los elementos teóricos en la práctica. La información financiera se debe preparar con base en principios y estándares internacionales más que en reglas.

4. La información se debe preparar atendiendo tanto el interés del ente regulador como el de reflejar la realidad económica, lo cual exige mantener una independencia entre la información fiscal y la financiera.

Pregunta 3: ¿Qué incidencia, impacto, beneficio, aspectos negativos (relación costo-beneficio) implicaría la aplicación de estos nuevos criterios en la generación de la IF en Colombia?

1. La información generada a través del modelo IFRS dará confianza al inversionista para que se apoye en ésta para la toma de decisiones.

2. Impacto de tipo cultural, que puede analizarse en dos sentidos: el efecto del costo que demandará una mayor inversión a las entidades para implementar el modelo IFRS y, de otro lado, un beneficio en el fortalecimiento del sistema de información y, por ende, para la profesión en general.

3. Afectación estructural en las organizaciones; la mayoría de empresas en Colombia no tienen la estructura suficiente y adecuada para preparar y presentar la IF aplicando los criterios establecidos dentro del nuevo MC.

4. Impacto positivo en la forma de ejecutar el trabajo del Contador, siempre y cuando esté preparado bajo la estructura IFRS.

5. Al margen del modelo que adopte el Estado colombiano, es importante el rol de los reguladores para establecer cla-

ramente las condiciones de aplicación en Colombia.

6. Sin que pierda protagonismo el criterio fiscalista de la práctica profesional de la Contaduría, el criterio financiero ganará relevancia con la interpretación de la realidad económica razonable como soporte para orientar la toma de decisiones.

## CONCLUSIONES GENERALES

Las condiciones, criterios, características y referentes con los que hoy se prepara y presenta la información financiera en Colombia plantean unas limitaciones que en la práctica se traducen en generar información en la que prevalece el interés del Estado en sus distintos niveles, a través de reguladores por sector o actividad económica; orientando la presentación de estados financieros de una manera distinta a la interpretación de la realidad económica, sesgando la posibilidad de tomar mejores decisiones. Se destaca que algunas empresas, aun cuando en porcentaje menor, están preparando y analizando la información bajo una perspectiva internacional, principalmente para atender los requerimientos de la casa matriz.

Para converger al esquema internacional en un entorno de globalización, se tendrán que dar profundas transformaciones dentro de la práctica profesional; proceso en el cual la academia juega un papel preponderante en la formación de un Contador Público más analítico y con mejor juicio y criterio, quien en la práctica profesional tendrá que apoyarse

en estándares internacionales adicionales a las reglas o normas locales. El Estado también tendrá que hacer más estandarizados y eficientes sus procesos de vigilancia y control, para minimizar sobrecostos en la preparación de información por parte de las organizaciones.

Entre los impactos más importantes de aplicar el modelo IFRS está el cambio de mentalidad de los empresarios, administradores, preparadores y usuarios para la emisión y análisis de la información. Muchas empresas tendrán que hacer cambios dentro de su estructura para que sus sistemas de información tengan cubiertas las expectativas del Estado, la comunidad, los accionistas y terceros interesados. Es decir, una información preparada y presentada con las revelaciones e información complementaria que garantice la utilidad de la misma para la toma de decisiones.

APPO/mayo de 2011

## NOVENO CONVERSATORIO (30 de mayo 2011)

Tema: Características cualitativas de la información financiera útil

Aportes de los participantes

Pregunta 1: ¿Cómo nos enseñaron las características de la información financiera?

1. El aprendizaje fue transmitido partiendo de literatura americana, particularmente de FASB y del Instituto Mexicano

de Contadores Públicos, o “La historia de la contabilidad financiera”<sup>3</sup>.

2. La Contabilidad de años anteriores era muy complicada y extensa, no daba cabida a la profundización de los temas conceptuales.

3. Clara división de las asignaturas, ya que algunos términos (como por ej., relevancia) se trataban desde la perspectiva de Auditoría, pero la materialidad se trató desde la Contabilidad.

4. No se inició con un marco conceptual, pero sí con información financiera, cuyo objetivo era más técnico que conceptual.

5. Los temas conceptuales no se profundizaban en la academia, pero sí tenían aplicación en el desarrollo laboral.

6. Se aprendió más de la instrucción que de la fundamentación.

7. El conocimiento se adquirió desde la investigación, pero desde una concepción autodidacta.

8. Los primeros semestres del pregrado se enseñaron las bases conceptuales y se realizó un refuerzo en un seminario como culminación de la carrera.

9. Se inculcó que la Contabilidad debe ser útil para el usuario, pero no se profundizó a qué tipo de usuario.

10. El foco central de la información contable fue con perfil tributarista más que financiero.

3 Ver [<http://iasb.org.uk/about/history.asp>].

11. El énfasis en las notas a los estados financieros no fue lo suficientemente claro, por lo tanto no llegaron a complementar de fondo las cifras, reduciendo la utilidad para los lectores de la información contable.

## CONCLUSIÓN

Considerando el contexto histórico del origen y evolución de la profesión en Colombia y hasta épocas recientes, el abordaje de la enseñanza de las características de la información financiera se hacía desde lo técnico; replicándose esta tendencia en todo el proceso de formación académica y privilegiando la instrucción sobre la fundamentación.

La formación del profesional estaba orientada hacia la generación de información y no hacia la utilidad de la misma, dando respuesta especialmente a los requerimientos estatales sin dar importancia a otros tipos de usuarios.

Pregunta 2: ¿Cómo lo estoy enseñando hoy a los estudiantes?

1. El marco conceptual se enseña de manera general en el pregrado; se debe enseñar de manera gradual con mayor énfasis en los niveles de diplomados y especializaciones.

2. El lenguaje sobre las características fundamentales y de mejora de la información financiera debe ser permanente con el estudiante en pregrado, con el fin de generar un impacto sobre el alcance e importancia que debe dársele a la información financiera.

3. Los referentes contenidos en los dos marcos, tanto el colombiano contenido en el Decreto 2649 de 1993 como el marco de IASB<sup>4</sup> son muy similares, aunque el primero tiende a memorizarse más que a comprenderse.

4. El conocimiento se debe transmitir gradualmente, a medida que el estudiante va avanzando a nivel de pregrado, diplomado y posgrado con un mayor grado de profundidad tanto en la mirada etimológica como epistemológicamente.

5. En general, en las asignaturas de pregrado no se profundiza en el tema del marco conceptual; el docente da por entendido que el estudiante ya conoce lo suficiente sobre el mismo; en algunos casos se pretende inculcar al estudiante conceptos aislados como objetivos, usuarios y características de la información financiera.

6. El modelo de enseñanza aplicado no está siendo igual en pregrado y en posgrado.

7. La parte conceptual se transmite al inicio del semestre y la parte técnica, al finalizar. Se carece de un balance o equilibrio durante toda la carrera, aun cuando se observan leves mejoras.

8. Estudiantes, aun de especialización, no tienen claro cómo evaluar la materialidad porque tampoco tienen claridad del concepto ni quiénes son los beneficiarios de la información financiera; algunos creen que el único usuario es su jefe, el dueño del negocio.

9. El marco conceptual es un tema que no está inmerso en cada materia ni se refuerza durante la carrera. Parte del error de cómo estamos enseñando es precisamente que el marco conceptual se presenta como tema puntual en una asignatura.

10. Priman las reglas sobre el juicio. Por ejemplo, si en la norma no está definido el procedimiento a seguir, el profesional no sabe qué hacer.

11. Los docentes no tienen una guía de repaso para llevar el hilo conductor materia tras materia.

*Conclusión:* En los niveles de pregrado, diplomados y especialización, el tema conceptual se enseña al comienzo del programa. No se evidencia una articulación del mismo con la práctica ni su recurrente abordaje, en el desarrollo de cada programa.

Pregunta 3: ¿Cómo se debería enseñar?

1. El marco conceptual de las IFRS<sup>5</sup> debe ser la base de cada materia de los componentes de contabilidad y costos, y de control, a lo largo del pregrado.

2. El tema del marco conceptual debe hacer parte del lenguaje cotidiano para relacionarse con el estudiante, así como se transmiten los elementos del tema ético y del perfil gerencial.

3. Dentro de la planeación del docente en cada materia debe contar con espacios que den lugar a la enseñanza-apren-

dizaje de los temas conceptuales sobre la utilidad de la información financiera.

4. El docente debe hacerse a sí mismo y a los estudiantes preguntas de carácter epistemológico: ¿qué se debe enseñar?, ¿cómo se debe enseñar?, ¿para quienes se debe enseñar?, etc.

5. Teniendo en cuenta el impacto que puede tener la información financiera en la sociedad, el contador debe ser formado sobre su responsabilidad social al emitir, certificar, dictaminar o auditar estados financieros.

6. Al estudiante debe dársele muchos y buenos conocimientos sobre el marco conceptual, pero es en el posgrado donde debería profundizarse sobre la forma como se han aplicado las características de la información útil.

7. Desde el inicio de la carrera al estudiante se le debe hacer énfasis en el perfil profesional que procura su universidad; desde entonces deberá entender las responsabilidades y opciones de desempeño profesional que le ofrecerá el mercado.

## CONCLUSIÓN

Cualquier acción que inicie la Facultad para lograr una mayor articulación del tema del marco conceptual en el desarrollo de los programas de pregrado, diplomados y especialización, debe responder a la propuesta curricular y su modelo pedagógico.

Se evidencia la necesidad de unificar los distintos lenguajes que los docentes utilizan para la enseñanza del marco conceptual.

## CONCLUSIONES GENERALES

En el desarrollo de la reflexión académica sobre la experiencia de ¿cómo me enseñaron las características de la información financiera?, ¿cómo lo estoy enseñando hoy a los estudiantes? y ¿cómo debería enseñarles a mis estudiantes a la luz del nuevo marco conceptual?, se enumeran las siguientes conclusiones:

### INTEGRACIÓN Y TRANSVERSALIDAD

El tema del marco conceptual debe enseñarse de manera completa, desde el comienzo y hasta el final de la carrera, profundizando en los semestres más avanzados.

### JUICIO O CRITERIO PROFESIONAL

Las nuevas condiciones y necesidades económicas requieren que la formación profesional sea orientada a desarrollar competencias que fortalezcan el criterio profesional tendiente a una mejor interpretación de la realidad y generación de información útil para los distintos usuarios.

### LENGUAJE ÚNICO

El tema del marco conceptual debe enseñarse con igual profundidad tanto en pregrado como posgrado o diplomados, utilizando un lenguaje común entre los docentes.

## COHERENCIA

Actuar conforme a unos criterios delineados desde el comienzo para responder al requerimiento del perfil profesional propuesto por la Facultad.

## ENFOQUE

Debe facilitar el aprendizaje, con un sentido transversal, para asegurar la aprehensión conceptual por parte del estudiante. En algunos casos el enfoque es eminentemente técnico mientras que en otros es totalmente conceptual; debe haber un punto intermedio, donde a través de conceptos claramente definidos se logre una técnica mejor fundamentada. El marco conceptual no debe verse como una temática separada sino como un aspecto intrínseco en cada uno de los pronunciamientos emitidos (estándares).

## IMPLICACIONES CURRICULARES

Desde el punto de vista de la Facultad de Contaduría, la respuesta de qué y cómo debería desarrollarse el proceso enseñanza-aprendizaje del marco conceptual, basados en las diferentes observaciones del conversatorio, serán objeto de la consideración de la Coordinación Académica en cada uno de los niveles de formación, concertados previamente con los docentes que deben abordar esta temática. De igual forma, en los programas de posgrado y diplomado se debe continuar con el proceso de aprendizaje, fortalecimiento y aplicación práctica del marco conceptual, con los profesionales inscritos en dichos programas.



## DÉCIMO CONVERSATORIO (23 de junio 2011)

Tema: Características cualitativas de la información financiera útil

Aportes de los participantes

– Rol 1: Preparador de la Información Financiera:

La importancia del marco conceptual no ha tenido el suficiente aprecio por parte de los profesionales de la Contaduría Pública, al momento de preparar la información financiera, tal vez por el hecho de que las universidades, con algunas excepciones, no realizaron el énfasis suficiente en el tema del marco conceptual.

El entendimiento del marco conceptual por parte de algunos contadores se dio hasta cuando tuvieron su práctica profesional, especialmente en grandes firmas de Auditoría o compañías multinacionales por la necesidad de reportar a la matriz en el exterior. La teoría del marco conceptual es importante pero siempre necesita la aplicación práctica.

Existen falencias para entender y aplicar los criterios del marco conceptual, ya que los profesionales siguen más enfocados en la parte técnica de los registros contables, es decir, el débito y el crédito, sin dar importancia a los elementos del marco conceptual, en cuanto a características de la información financiera útil y su aplicación con la parte técnica.

El marco conceptual siempre ha estado en forma expresa en la norma local, pero

hoy en día ha salido a tener relevancia. En la preparación de la información financiera se ha dado mayor preponderancia a la normatividad tributaria que a lo establecido en el marco conceptual.

Hay un conflicto normativo local, que puede afectar la aplicación de las IFRS. Al implementarse las IFRS se presentarán conflictos para aplicar algunos principios o normas locales, en especial de tipo tributaria, comercial o de derechos civiles que, por la misma ley, tienen prelación sobre las normas de información financiera. Uno de esos principios que presentaría conflictos para su aplicación con norma local sería, por ejemplo, esencia sobre forma.

La calidad de la información financiera debe ir de la mano con el marco conceptual. En general los contadores no tienen muy claro el marco conceptual y no le dan la importancia que merece a la calidad de la información financiera; ésta es preparada atendiendo más los requerimientos de los organismos de regulación y control que los elementos o características establecidas en el marco conceptual, en aras de tener información útil para la toma de decisiones.

Si bien algunas universidades como la Externado de Colombia están enfatizando en sus estudiantes la importancia del marco conceptual, falta complementar con iniciativas de autoestudio e investigación para procurarse un mejor desempeño profesional. En la medida en que el estudiante, hoy profesional, tenga el hábito de la lectura le será más fácil entender la aplicabilidad del marco conceptual.

En la medida en que el marco conceptual ha sido entendido y aplicado por algunos profesionales, ha fortalecido su *juicio o criterio profesional* y más cuando se han combinado la teoría con la práctica.

El entendimiento y aplicación del marco conceptual es parte del perfil o visión del profesional, quien prepara los estados financieros, ya que éstos no son para una persona, sino para diferentes grupos de interés conformados por accionistas, proveedores, empleados, etc.

Los conflictos de reconocimiento entre lo financiero y lo fiscal también se han presentado en otros países (Chile, España) y nunca los identificaron como problemática para hacer la convergencia.

La interpretación para el reconocimiento de un elemento de los estados financieros es parte del rol del Contador, sea aplicando un criterio financiero o fiscal.

No hay que perder de vista la importancia del generador o emisor de la norma, para que en caso de conflictos se resuelva de acuerdo con la jerarquía normativa.

La adopción de IFRS es un cambio cultural.

#### – Rol 2: Revisor Fiscal o Auditor

El marco conceptual privilegia la información útil para el usuario, pero por lo general, el Contador y/o Revisor Fiscal, están certificando /dictaminando los estados financieros al margen o sin

asegurarse de lo que establece el mencionado marco.

Se insiste al cliente la exigencia de cumplir requerimientos de las autoridades fiscales (DIAN), y no le hacen entender la importancia de tener información bajo los criterios del marco conceptual. La mayoría de los Revisores Fiscales o Auditores en Colombia, presentan un enfoque de trabajo más orientado hacia la revisión de información preparada con criterios fiscalistas; es decir, le dan prelación a la verificación del cumplimiento de temas Tributarios o del Código de Comercio.

La cuantía (magnitud) y razonabilidad de las partidas en los estados financieros son algunos de los criterios tenidos en cuenta hasta hoy para determinar si la información financiera está siendo preparada de conformidad con el marco conceptual. Ejemplo de ello sería: activos fijos totalmente depreciados y que aún siguen generando flujo de efectivo para la compañía.

Otro criterio es que el profesional que ejerce funciones de Revisor Fiscal o Auditor generalmente se apoya en el juicio de expertos en áreas o procesos especializados, para validar algunas de las características de la información objeto de revisión, por ejemplo, cálculo actuarial para las obligaciones de tipo prestacional de los trabajadores, o el peritazgo de activos fijos para determinar su avalúo técnico.

Se han detectado conflictos de interés en algunos clientes, donde el Auditor

o Revisor Fiscal es la misma persona que funge como Contador de la entidad.

Es importante que el Revisor Fiscal entrante tenga una entrevista con el Revisor Fiscal saliente; éste podría compartirle conocimientos y experiencias relacionadas con el cliente y retomar opciones de mejora que ya antes se habían presentado a la gerencia.

Por mucho que se haya aprendido sobre normas internacionales de Auditoría, se hace necesario que las normas locales sobre Revisoría Fiscal y Auditoría, sean actualizadas y armonizadas con el estándar internacional.

La teoría debe perfilarse en la práctica, ya que hoy en día muchos recién egresados, sin mayor experiencia, están ejerciendo como Revisor Fiscal, pero se deduce que aún les falta práctica.

Los elementos contenidos en el marco conceptual no están siendo tenidos en cuenta por los Revisores Fiscales, auditores ni los usuarios mismos de la información financiera. Sin embargo, el texto del marco conceptual establece que dichos usuarios deben tener un “conocimiento mínimo de los componentes de la información financiera”.

Se observa que los estados financieros presentados no contienen la suficiente información en las revelaciones, para un adecuado entendimiento de la situación económica de la empresa. El Revisor Fiscal y/o Auditor podrían enfatizar y atender la norma *básica de revelación plena*.

## CONCLUSIONES GENERALES

Frente a la formación del marco conceptual hubo diferentes opiniones, algunas que el marco conceptual fue enseñado a profundidad y en otras que solamente se enseñó como definición de términos con una metodología memorística más que analítica. De lo anterior se puede deducir que la enseñabilidad de éste podría tener una afectación positiva o negativa dependiendo de las características, enfoque y orientación de cada Facultad.

Al margen de la orientación de cada Facultad, se resalta la importancia que tiene el autoestudio, disciplina como complemento para una mejor comprensión y aplicación del fundamento teórico del marco conceptual. Desde la academia se requiere a los docentes ser agentes de motivación para que el estudiante se entusiasme con la lectura y de esta manera contribuir a una mejor fundamentación de los profesionales.

Dependiendo de la época y de las condiciones de formación, se presentaban algunas limitaciones o restricciones para el acceso a sistemas de información o textos relacionados con el marco conceptual.

Se resalta la importancia de entender y aplicar adecuadamente el marco conceptual y la utilidad del mismo para quienes preparan y auditan la información financiera, lo cual contribuirá a generar un sistema de información útil para la toma de decisiones en las organizaciones.

## UNDÉCIMO CONVERSATORIO (29 de julio 2011)

Tema: Recomendaciones para la sensibilización y socialización de los procesos de convergencia de las normas de Contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información con estándares internacionales

### Aportes de los participantes

A manera de introducción, el Moderador hace referencia al documento final emitido por el CTCP, denominado *Direccionamiento estratégico*, en el marco de la Ley 1314 de 2009. Destaca el rol activo que allí se le da a la academia como partícipe del proceso de sensibilización y socialización. Menciona que como parte de dicha socialización, fue realizada una reunión el 12 de julio 2011, convocada por el CTCP y con la participación de aproximadamente 60 representantes de las Facultades y Programas de Contaduría Pública del país. Dicha reunión tenía como fin socializar la estrategia diseñada por el CTCP que básicamente consiste en tres pasos; dos de esos pasos serán el objeto de análisis y debate en el presente conversatorio. El documento emitido para el efecto fue denominado *Recomendaciones para la sensibilización y socialización de los procesos de convergencia de las normas de Contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información con estándares internacionales*. También aclara que el documento sobre *direccionamiento estratégico* no fue objeto de discusión en dicha reunión; ésta fue orientada a socializar y sensibilizar para que los asistentes replicaran estas

actividades en sus respectivas unidades académicas.

a) ¿Considera usted viable lo propuesto en los pasos 2 y 3, por el CTCP?

De la participación de los asistentes se pueden extraer los siguientes comentarios generales:

*Amenaza contra la autonomía universitaria en el plan del CTCP.* La opinión del auditorio fue dividida: unos manifestando que existe cierta amenaza de la autonomía universitaria y otros que no lo ven así. Cabe resaltar que se percibió que en el auditorio había diversidad de criterios de lo que se debe considerar autonomía universitaria.

*Participación de las universidades en la socialización del proceso de convergencia y de las entidades no universitarias que ofrecen programas de capacitación en Normas Internacionales de Información Financiera.* Es importante que las universidades participen de la socialización del proceso de convergencia, ya que cuentan con la estructura y el grupo de docentes preparados para ello. Por estas razones, las mismas condiciones del mercado determinarán si algunas instituciones de educación no formal que tienen la infraestructura puedan apoyar este proceso. Sin embargo, se destaca, por parte de algunos participantes, su preocupación de que algunas universidades no cuentan con la estructura para acompañar este proceso.

*Objetivos que se persiguen y metodologías a desarrollar.* Aun cuando se destaca que el CTCP está dando cumplimiento al debido

proceso, por unanimidad los participantes destacan que el documento publicado no presenta claramente los objetivos a lograr y cómo desarrollar el proceso.

*La propuesta del CTCP plantea la utilización de “material sencillo y didáctico”.* Al respecto hubo comentarios en el sentido de apoyarse en herramientas ya desarrolladas por entidades expertas y reconocidas en el tema, utilizando el internet como medio masivo de divulgación. Por otro lado, preocupa sobre el tema que podría tratarse de una difusión masiva del proceso con el riesgo de una pronta desactualización, afectando la calidad del mismo.

*La propuesta del CTCP plantea la utilización de expertos extranjeros para el proceso de “aprender para enseñar”.* Se plantea la necesidad de clarificar los perfiles y condiciones de los expertos que desarrollarían el primer paso de la propuesta.

*Proceso de socialización y sensibilización de las normas.* Se plantea la necesidad de clarificar cuáles normas, su alcance, si es un proceso de adopción plena o una adaptación acorde con las condiciones del mercado colombiano. También se comenta que uno es el proceso de “divulgación de la convergencia” y otro es la “difusión o enseñanza de las normas”, aspectos que no son claros en el documento propuesto por el CTCP.

b) ¿Cuál sería el aporte de nuestra Facultad a este proceso?

La Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia,

con 44 años de existencia, ha incorporado de tiempo atrás el tema de normas internacionales en sus diferentes programas de pregrado, especializaciones, desarrollo empresarial y educación continuada; específicamente sobre el tema viene desarrollando programas abiertos y cerrados desde el año 1999.

Compromiso actual con estudiantes, profesionales y empresarios en la enseñanza de las normas “plenas” emitidas por IASB.

Calidad, respaldada por la acreditación del programa de Contaduría Pública por parte del Consejo Nacional de Acreditación.

Compromiso con la profesión, desarrollando proyectos de investigación y conformando el Observatorio de Pronunciamientos Profesionales de la Contaduría Pública.

Desarrollo de los conversatorios como escenarios que buscan fortalecer el pensamiento crítico y una actitud reflexiva del profesional.

La Facultad cuenta con una planta docente conformada por profesionales expertos y debidamente capacitados en el tema de normas internacionales, que en la actualidad apoya sus diferentes programas.

El real interés de la Facultad por apoyar la socialización del proceso de la convergencia, expresado en diferentes escenarios y por distintos medios.

Todo lo anterior dentro del marco de autonomía universitaria.

## CONCLUSIONES GENERALES

La propuesta del CTCP es viable en la medida que tengan en cuenta los siguientes *lineamientos*:

Se debe aclarar si el proceso a seguir por el CTCP se desarrollará de acuerdo con alguna de estas tres alternativas:

Socialización y sensibilización del proceso de convergencia.

Enseñabilidad de las normas a aplicar en Colombia.

Una combinación de las dos anteriores.

Aclarado lo anterior, el proceso debería separar en grupos a *estudiantes*, *profesionales* actuales (aproximadamente 180.000) y *empresarios*. Urge definir un plan de acción concreto en cuanto a la forma de abordar e involucrar a cada uno de estos grupos en los procesos de socialización, sensibilización y enseñabilidad.

Dada la experiencia que ha tenido el Ministerio de Educación en procesos similares de otras disciplinas, se sugiere una mayor participación de este Ministerio en la implementación de estrategias para el proceso de socialización y sensibilización propuesto.

El perfil de los expertos propuestos deberá ser claro y conciso; en lo posible debe ser una persona que haya vivido personalmente procesos de convergencia.

Se debe aclarar cuáles serán las condiciones, qué recursos se requieren y quién asumirá los costos correspondientes para que los expertos y los instructores lleven a cabo el proceso, en el marco de la autonomía universitaria.

El CTCP debe definir qué comprende el término academia; seguidamente, orientar sobre el rol que tendrán dentro del proceso de socialización y enseñanza las entidades que no son universitarias. De esta forma se estaría regulando para que no sea el mercado el que defina y oriente tanto la socialización del proceso de convergencia como de la enseñanza de las normas.

Resueltos o aclarados cada uno de los lineamientos antes mencionados, nuestra Facultad tiene como aportes para este proceso, los aspectos señalados en el literal b) de este documento.

APPO/agosto de 2011

## DUODÉCIMO CONVERSATORIO (31 de agosto 2011)

Tema: Negocio en marcha, capital y mantenimiento del capital

Aportes de los participantes

A manera de introducción, el Moderador hace una breve exposición analítica, desde su experiencia profesional, del Decreto 2649 de 1993 y del marco conceptual propuesto por el IASB. A continuación algunos aportes de su exposición:

La información financiera “tiene como fin garantizar la protección de los intereses de terceros y accionistas, aun cuando generalmente se hace más énfasis en estos últimos”.

Hoy día se utilizan conceptos como *Quiebra técnica* y *Cesación de Pagos* para referirse al tema de negocio en marcha; y otros como *Reducción de capital* y *readquisición de acciones*, para referirse a mantenimiento de capital.

Tanto el Auditor como el Revisor Fiscal deben informar oportunamente cualquier indicio de no continuidad de operaciones, ya que de no hacerlo podrían llegar a responder hasta con su patrimonio personal.

La Ley “se quedó corta... habla de los doce meses siguientes a la fecha de corte”. Esto conlleva a ciertas “ligerezas” por parte tanto del Contador como del gremio empresarial, los cuales algunas veces pasan por desapercibidos ante algunas situaciones o hechos que evidencian un gran problema de negocio en marcha.

El rol de Auditor financiero también debe estar enfocado bajo el concepto de negocio en marcha.

Los conceptos de capital y mantenimiento del capital, aunque son más bien “gaseosos” y de tipo filosófico, hay ejemplos concretos de ellos en la normatividad local, como es el caso de la Reserva Legal y otras reservas.

El problema podría ser que las revelaciones no están siendo lo suficientemen-

te claras, por parte de la gerencia y del preparador de la información.

El análisis de los temas de negocio en marcha y estructura de capital lleva a cuestionar si las actuaciones de la gerencia están orientadas hacia la administración de riesgos.

Es importante incorporar al análisis de negocio en marcha y mantenimiento de capital, dos nuevos conceptos: *Apetito de riesgo* y *Tolerancia al riesgo*, considerando además que la mayor dificultad para el manejo de los riesgos radica en la medición de éstos.

Terminado el preámbulo, el Moderador procede a dar el uso de la palabra a los asistentes. De la participación de los asistentes, se destacan los siguientes aportes:

Como docente, el concepto de negocio en marcha se utiliza de forma permanente, pero generalmente de manera superficial. Por ejemplo, el análisis no está direccionado en función de la Responsabilidad Social, Sostenibilidad, Medio ambiente, que son temas de actualidad y nuevas tendencias.

En el tema de negocio en marcha no está escrita la última palabra ni se tienen casos documentados. Es de mucha ayuda y tiene un mayor impacto, abordar el tema con “casos prácticos” aportados de acuerdo con la experiencia del docente.

Los Revisores Fiscales la mayoría de veces no mencionan el concepto de negocio en marcha en sus informes, debido a que no son lo suficientemente



conscientes de que éstos también van dirigidos a terceros. Falta mayor concientización de la responsabilidad que se tiene ante esos terceros.

Las juntas directivas hoy le están dando un enfoque más prospectivo al análisis de los resultados, cambiando la mirada histórica de los resultados en sus empresas.

Los resultados y los datos históricos de los hechos financieros no son suficientes para evaluar el negocio en marcha; lo importante son los planes de negocios, las acciones puntuales de mejoramiento propuestos por la gerencia. Esta situación ya la están observando los Auditores en las Firmas internacionales, quienes muchas veces han sido sancionados por hechos triviales; en cambio desatienden aspectos más importantes, como el tema de negocio en marcha, que pasa desapercibido.

En las aulas, la teoría del negocio en marcha y mantenimiento de capital no se está transmitiendo al alumno con claridad; es importante asegurar dicha claridad a lo largo de todas las materias y no solo en las de énfasis contable o de Auditoría.

La teoría o el fundamento conceptual son muy importantes para el mejor entendimiento del marco conceptual, desarrollar el negocio, mejor utilización de los recursos.

Los docentes tienen cierta responsabilidad al participar desde un programa en la transmisión de conocimiento referente a estos temas.

Es importante que los docentes tengan un lenguaje uniforme referente a los temas de negocio en marcha y mantenimiento del capital, apoyados en la experticia profesional, esperando que el alumno logre un conocimiento incluso más sólido que su docente.

Existen distintas cátedras, según la experiencia y conocimiento que tenga cada profesional que exponga una temática. Pretender conceptualizar en una misma zona es un poco complejo. Lo importante es entender cómo se desarrolla el negocio, hacia dónde se proyecta, cuáles son los riesgos y cómo se están administrando.

Con las Normas Internacionales de Información Financiera se resalta la importancia del Contador Público, quien en el rol de preparador dará a la gerencia la información que permita visualizar si el negocio está o no “en continua marcha”.

En cuanto al tema de mantenimiento de capital, se sabe de muchas empresas que llevan reportes estadísticos y mantienen sus sistemas de indicadores, pero su publicación es hacia el interior de la organización; pocas empresas revelan la información de sus indicadores, principalmente porque no es obligatorio o debido al estilo conservador de la gerencia.

La normatividad vigente en Colombia, en el fondo busca proteger a terceros. Esto se da en eventos como la relación pasivo patrimonio, reserva legal, entre otros.



En el tema de revelaciones sobre negocio en marcha, el artículo 115, numeral 16 del Decreto 2649 de 1993, es similar a lo establecido en la norma internacional; se tiene la obligación de revelar factores como operación a pérdida o imposibilidad de obtener recursos o ingresos suficientes, que hagan incierta la continuidad de las operaciones, describiendo las posibles consecuencias, las circunstancias mitigantes y los planes de la administración para afrontar esas situaciones.

El Decreto 2649 es más explícito sobre el tema de negocio en marcha que la misma IFRS; lo que pasa es que en la práctica no se está aplicando la norma. Por ejemplo, esta norma, en su artículo 7, contempla varios asuntos que se deben tener en cuenta para evaluar el riesgo de continuar o no con el negocio: allí se hace mención a temas como tendencias negativas, indicios de posibles dificultades financieras, y otras situaciones internas o externas como restricciones jurídicas a la posibilidad de operar, huelgas, etc.

Falta profundizar en la reflexión filosófica con el mismo énfasis que se trata el asunto técnico. Los conceptos están allí, pero lo importante es que las interpretaciones, por muy variadas que sean, no conduzcan a contradicciones.

El tema del negocio en marcha no está siendo mirado en forma holística, es decir, desde sus varias aristas: el auditor, el jurídico, el analista financiero, el de indicadores; cada uno contribuye a visualizar indicios de riesgos del negocio en marcha.

Al estudiante hay que orientarlo para que en el tema de negocio en marcha haga una mirada desde el punto de vista de riesgos.

Dentro de la empresa, el concepto de negocio en marcha debe ser “insertado” en la conciencia de todos los empleados; de igual forma, en la academia todos los docentes deben tener conciencia de incluir en su lenguaje el concepto de negocio en marcha independientemente de la asignatura o materia que tienen a cargo.

Si el tema de negocio en marcha se “sube un peldaño” y se analiza desde la perspectiva del riesgo, será más fácil su tratamiento.

## CONCLUSIONES GENERALES

Los conceptos de negocio en marcha, capital y mantenimiento del capital no presentan diferencias sustanciales en la forma como están planteados por la norma local y las normas internacionales. El principal problema o diferencia que realmente se aprecia es en cuanto al incumplimiento de la norma local por parte de los diferentes actores. Tanto los preparadores de la información, auditores y la clase empresarial deben asumir una nueva actitud para incluir en las revelaciones todos los indicios que ellos conscientemente saben que pueden afectar la continuidad del negocio.

El análisis y la evaluación de estos temas se deben abordar con un mayor nivel de profundidad y no limitarse simplemente a medir la posibilidad de continuar con la operación del negocio; el objetivo principal al evaluarlos es el

de proteger los intereses de los terceros o *stakeholders*.

Los temas de negocio en marcha, capital y mantenimiento de capital deben abordarse con enfoques de nuevas teorías y conceptos como responsabilidad social, sostenibilidad y medio ambiente. Es decir, darles una mirada prospectiva y no solo histórica sobre hechos pasados. También se debe considerar que hacer prospección para periodos de un año, algunas veces no será suficiente y éste podría variar dependiendo de las condiciones propias de cada negocio.

Dentro de estos nuevos enfoques y teorías, los temas de negocio en marcha, capital y mantenimiento del capital no se deben sustraer de una identificación, medición y valoración integral de los riesgos particulares de cada negocio.

Por su parte, la academia tiene la responsabilidad de incluir en su proceso formador los nuevos elementos y enfoques con los que se deben analizar y evaluar los temas de negocio en marcha, capital y mantenimiento del capital; esto incluye la formación de profesionales con habilidades para el manejo de nuevas tecnologías y el entendimiento de modelos de negocios, así como sus eventuales riesgos de operación.

Finalmente, los docentes de la Facultad coinciden en la importancia de desarrollar casos de estudio y presentarlos a los estudiantes, de tal forma que les permitan analizar los conceptos de negocio en marcha, capital y mantenimiento del capital.

Rol 3: Inversionista, Acreedor, Administrador y Entidades de Vigilancia y Control

Cada usuario ve la información desde un punto de vista distinto. Dependiendo el perfil profesional o de formación de los inversionistas, se identifican diferentes criterios de información. Algunos están más interesados en el tema rentabilidad, producción o venta, que en una mirada integral a los estados financieros.

Los inversionistas, especialmente de las Pymes, no ven la importancia de la preparación y presentación de la información financiera bajo criterio de normas internacionales. Pero, al mismo tiempo, el Contador no está ejerciendo un papel activo y motivador para cambiar esa visión. Existe la preocupación de cómo hacer con las Pymes, sus propietarios o inversionistas, para mejorar la forma de relacionarse con la información financiera y puedan aprovechar al máximo la utilidad de la misma.

El inversionista local no da la importancia a las revelaciones de los estados financieros, contrario al inversionista extranjero con experiencia en mercados internacionales, que basa sus decisiones en dichas revelaciones. El inversionista, sobre todo en mercados internacionales, la información que más utiliza de los estados financieros es la de las revelaciones, las cuales le permiten una mejor interpretación de la realidad económica de la entidad.

Por la forma como hoy se presentan las revelaciones, éstas reflejan solo la situación actual, y no tienen un valor

predictivo. El inversionista local, por lo general, es más dado al negocio de la especulación en el mercado de valores y no tiene la suficiente formación para entender o determinar la utilidad de la información financiera. Ello se une al hecho de que los estados financieros no suministran las revelaciones suficientes sobre las operaciones y situación económica de la empresa.

APPO/septiembre de 2011

### DÉCIMOTERCER CONVERSATORIO (26 de septiembre 2011)

Tema: Reconocimiento de los elementos de los estados financieros en el nuevo marco conceptual para la información financiera

Aportes de los participantes

El problema es pensar que el reconocimiento es un aspecto solamente de registros contables como tal y los elementos que el registro debe involucrar, muchas veces “distorsionados”, tomando como referencia requerimientos de tipo tributario, en los cuales la realidad fiscal generalmente no corresponde con la realidad económica [...] Si creemos que el reconocimiento es un tema solo de plan contable, estamos perdiendo valor en la interpretación de lo que significa incorporar un hecho económico en la estructura financiera de un negocio (Luis Enrique Cáceres).

A la academia le falta trabajar más desde el punto de vista teórico para

que el alumno tenga un concepto mejor estructurado respecto al reconocimiento. Al estudiante en pregrado se le dan solamente reglas, “registre de tal manera”, pero no se le enfatiza en el juicio profesional de cómo reconocer partidas; falta profundizarles en el análisis de las implicaciones de reconocer o no una partida, las incidencias de registrar un activo o un gasto, por ejemplo. Es ahí donde hay que entrar a enseñar al alumno cómo hay que tomar decisiones según el caso (José Ubaldo Díaz).

Antes del tema de reconocimiento, se ve que en algunas compañías hay inconvenientes con la identificación de transacciones que generan cuellos de botellas y problemas, e incluso pueden crear debilidades de control interno. El problema de identificación es porque no hay un conocimiento de las empresas ni de las industrias. Por ejemplo, la gerencia realiza algunas transacciones que requieren de un contrato, los cuales se hacen en el área jurídica, algunos son demasiados complejos, otros no llegan de manera oportuna a quienes tienen la obligación de hacer el registro; se debe buscar que los encargados del registro tengan una fortaleza en la identificación de transacciones significativas, importantes extrañas o diferentes (Juan Gabriel Sandoval).

Lo preocupante es la actitud mecanizada de algunos contadores, lo que les limita el conocimiento de la esencia de las operaciones del negocio, afectando la calidad de la información financiera. Algunas veces existen operaciones como los contratos de fiducia, que pueden llegar a ser tan complejos que no se

leen; así como otras transacciones que, por disposición de la gerencia, son vedados inclusive para el Contador (Juan Manuel Guerrero).

Otro tema relacionado con reconocimiento es la debilidad en la documentación, la cual es una limitación para un adecuado reconocimiento; algunas veces no se documenta la transacción en forma adecuada (Juan Gabriel Sandoval).

El reconocimiento requiere que el preparador de información frecuentemente se haga cuestionamientos sobre lo adecuado de sus registros, pero que también consulte a expertos para que le apoyen en las decisiones relacionadas con el reconocimiento de algunos eventos; por ejemplo, el caso de inmuebles que por alguna consideración especial, las autoridades deciden cambiarle de categoría; decisión que tiene una incidencia en el avalúo del mismo e inclusive en el uso que tenía previsto darle el propietario; este hecho plantea muchos interrogantes para el encargado del reconocimiento: ¿cómo se registra?, ¿se debe reclasificar?, ¿qué impactos tendrá en la situación financiera? (María Elena Escobar).

En nuestro país, las empresas tienen una muy baja cultura contable; se presentan hechos que no se reconocen adecuadamente en la Contabilidad como por ejemplo altos desperdicios, la improductividad y espacios desocupados [...] debemos formar a nuestros estudiantes en el subyacente de las transacciones económicas, es decir, darle importancia a la esencia sobre la forma y el efecto que esto tiene en la toma de decisiones;

ir más allá de lo que estable el plan contable (Juan Ignacio Valbuena).

Gran parte del problema se da en el momento que el Contador introduce prácticas con sentido fiscalista u otros, ajenos a los principios de “la esencia sobre forma” y al buen “juicio profesional”. Esto se visualiza al leer detenidamente las IFRS y darse cuenta de que allí están inmersas las teorías de autores clásicos como W.B. Meigs y B.J. Hargadon, en los que se reitera sobre el juicio profesional y la experiencia necesaria para ciertos eventos [...], es decir, hoy vemos conceptos que parecen nuevos, pero no es así; temas como el de reconocimiento son más de criterio frente a un hecho económico y sus distintas aristas [...]; el reto es cómo transmitir a los estudiantes estos conocimientos y experiencias, para fortalecer sus criterios frente al tema de reconocimiento (Juan Fernando Mejía).

A veces no es que las transacciones y su reconocimiento no estén documentadas, sino mal documentadas; otras cumplen con una documentación legal tributaria, pero no reflejan la realidad económica de la transacción, como es el caso, por ejemplo, de las empresas que dicen manejar “inventarios negativos”, cuando en realidad se trata de transacciones por venta de servicios y no de bienes (Juan Fernando Mejía).

Cada vez es más importante el tema del marco conceptual; la gran debilidad en cuanto a estructura financiera de los negocios, lo que refleja es este tipo de debilidades de reconocimiento de una serie de elementos del activo, pasivo

y/o gastos, que no cumplen requisitos; también dejar de reconocer realidades económicas que puedan afectar la estructura de negocio [...]. Si el tema queda limitado solamente a la identificación de un plan de cuenta y con él se reconoce, claramente la realidad económica no queda manifestada en los estados financieros [...]. La intención de seguir fortaleciendo el tema del marco conceptual es en la importancia de poder identificar con fiabilidad, ¿cómo se reconocen los hechos económicos?, ¿qué requisitos deben exigir? Por ejemplo, el reconocimiento de ingresos se hace mediante la factura siempre y cuando ésta cumpla los requisitos tributarios; ese tema a la hora de identificar el impacto de la adopción de las IFRS tiene un efecto grandísimo: estos elementos pueden afectar la estructura de negocios en cuanto a reconocimiento de los ingresos para alguna organización [...]; es un tema bien complejo, y por eso al estudiante hay que enseñarle los elementos del marco conceptual no solo a nivel de las definiciones en los primeros semestres, sino a lo largo de la carrera desarrollarle las habilidades para hacer una adecuada interpretación [...] Si no se logra también separar lo fiscal de lo financiero, seguiremos teniendo los mismos problemas de reconocimiento que hoy comentamos (Luis Enrique Cáceres).

En el sector público se tiene una limitación para el reconocimiento debido a que todo debe estar regido por una norma; algunas veces se presenta una transacción con documentos soportes, pero este no es idóneo; de manera frecuente el área jurídica y la financiera

no tienen una adecuada comunicación, y esta última no tiene la suficiente información para documentar y soportar un reconocimiento adecuado; si el documento no cumple ciertas formalidades, para reconocerlo debe dar claridad sobre cuál es el impacto sobre todo en el patrimonio, al momento de reconocerlo (Ómar Eduardo Mancipe).

Existe la opinión errada de que el tema de reconocimiento se debe manejar solo en pregrado [...] Hay casos de estudiantes de diplomados o profesionales que son expertos en sobreestimar activos y al mismo tiempo en subestimar pasivos; no entienden el efecto de esto en la estructura financiera de la empresa. De otro lado, el del marco conceptual no es un tema de un primer semestre y en lo que se refiere al reconocimiento, es un tema esencial que amerita ser tratado en cualquier nivel: pregrado, posgrado o diplomado (José Ubaldo Díaz).

El reconocimiento está generando conflictos al interior de las organizaciones, debido a los diferentes criterios de las instancias que tienen algo que ver en algunas transacciones especiales. Por ejemplo, a la terminación del contrato laboral con un representante legal, las áreas legal, financiera y tributaria plantean opciones distintas para el reconocimiento de la transacción pero ninguna de ellas quiere tomar una decisión al respecto para registrar las posibles obligaciones que dicha transacción genera (Leonardo Villamil).

[...] La legislación local va muy rezagada respecto a la norma internacional, es decir, el proceso local entraba el mante-

nimiento actualizado de las normas. De ahí la importancia de la adopción por endoso de las normas internacionales sin hacerle cambios que desvirtuarían el sentido de la misma (Juan Fernando Mejía).

Algunas veces el reconocimiento se hace bajo la directriz o aplicando el criterio del administrador, quien “da la orden”, sin que el Contador como preparador de la información haga un esfuerzo de revisar y advertir, de manera argumentada, los errores que ocasiona aplicar dicha orden o criterio [...] en el común de nuestros clientes encontramos malas prácticas en el tema de reconocimiento [...], en parte debido a que la decisión no la está tomando el preparador de la información sino su jefe [...]. De otra parte, al revisar el Decreto 2649 de 1993 encontramos que en esencia éste contiene los mismos parámetros de reconocimiento que establece la norma internacional, pero no se aplica; es decir, que si se aplicara el 2649, la realidad económica que reflejan los registros no estaría tan distorsionada o alejada como está; la pregunta es: ¿por qué no se aplican? Las respuestas van desde las más tropicales hasta concluir que falta diligencia profesional del Contador o del preparador de la información (Eric Jesús Flórez).

Hay que trabajar en el pregrado tanto con la teoría como con la práctica, y también dar ejemplo; el tema es desaprender y reaprender para alinear la práctica con las realidades del negocio y la industria; parte del compromiso es ayudarles a los estudiantes, futuro de la profesión, en su formación, como

profesionales con buen juicio y criterio (Édgar Villamizar).

## CONCLUSIONES GENERALES

Desde la academia, se deben generar en los estudiantes competencias que les fortalezcan su juicio crítico en la identificación y reconocimiento de los hechos económicos y su impacto dentro de una estructura financiera de negocios. Este énfasis debe darse tanto en el pregrado como en el posgrado y los diplomados.

Respecto a los profesionales, el marco conceptual de IASB les plantea el reto de desaprender muchos de los conceptos y prácticas que hoy demandan un abordaje diferente, en especial en temas de normatividad fiscal.

El reconocimiento de los hechos económicos es un asunto no solo de dinámica contable; por el contrario, hay que atender conceptos de criterio o juicio profesional. Los contadores o preparadores de información deben esforzarse por tener un conocimiento amplio del negocio y de la industria o sector económico del mismo; también, de las normas contables que le son aplicables, asegurándose de contar con la documentación soporte suficiente y adecuada.

Los requerimientos del marco conceptual del IASB para reconocimiento demandan fortalecer los sistemas de información y comunicación de todas las áreas de la organización.

Finalmente, en casos excepcionales, como en el sector oficial donde todas las actua-

ciones deben tener el respaldo en una disposición legal (Ley, Decreto, Resolución, Circular, etc.), se pone a prueba el juicio, unido a la experticia profesional, para dar cumplimiento al tema del reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos, de acuerdo con un enfoque financiero y dentro de las características cualitativas de la información financiera del sector oficial.

APPO/octubre de 2011

#### DÉCIMOCUARTO CONVERSATORIO (31 de octubre 2011)

Tema: Medición de los elementos de los estados financieros en el nuevo marco conceptual del IASB<sup>6</sup>

Aportes de los participantes

¿Qué importancia tiene la medición dentro del marco conceptual frente a la utilidad de la información financiera?

¿Estamos los contadores públicos habilitados o facultados para reconocer la importancia de la medición? ¿Para quién es importante la medición? No es importante para la gerencia; o ésta al menos no le da la debida importancia, por lo tanto la responsabilidad se la están dando toda a los contadores públicos. De todas formas, debe ser un trabajo multidisciplinario dirigido por la alta gerencia (Juan Manuel Guerrero).

El punto de encuentro es la definición de la política contable por parte de la

alta gerencia. Es importante conocer la intención o estrategias de la organización para efectos de decidir el sistema de medición a utilizar. El documento de Gobierno Corporativo emitido por IASB hace mención a que el comité de auditoría o la Junta directiva debe establecer las políticas contables. Pero, ¿cuáles políticas contables? El Contador está acostumbrado a hacer lo que le diga el ente de control; en este caso, lo que establezca el Decreto 2649 o el capítulo 10 de la circular 100 de la Superfinanciera. Entonces, como docentes, ¿cómo se va a enfocar la construcción de los estados financieros? Se considera que lo mejor es escalar la pregunta a la alta gerencia (Luis Henry Moya).

Las políticas contables van a quedar en un manual, simplemente porque la gerencia no le va a dar la importancia que la norma internacional le proporciona a dicha política; por lo menos así lo han manifestado los asistentes al diplomado que actualmente cursa en la universidad. Algunas normas, como IFRS 9, 16 y 38, establecen dos métodos de medición, FASB establece un solo método mientras que IAS 39 los clasifica por la intencionalidad; hoy en día el concepto cambió y la IFRS 9 elimina la intencionalidad. Las políticas deben estar formuladas desde la alta gerencia para que logren sus objetivos (Mariano Bernal).

Los gerentes no tienen la dimensión de las Normas Internacionales; algunos por desconocimiento del tema; otros, por falta de sensibilización del contador público en torno al negocio. Se debe sensibilizar tanto al empresario como



al Contador Público; este último debe hacer énfasis en el lenguaje con la alta gerencia; debe hacer parte del equipo gerencial. El Contador Público es parte de la alta gerencia, pero si no tiene el conocimiento de lo que sucede en la organización, ¿cómo puede dirigir? Por lo tanto el lenguaje es que el Contador “debe” incorporarse a la alta gerencia (Juan Manuel Guerrero).

La responsabilidad por la incorporación del Contador en la alta gerencia, debe hacerse desde la formación, pero en lo posible el Contador Público debe hacer parte de todos los comités de la organización, ya que todas las decisiones impactan la parte contable (Luis Henry Moya).

Las empresas le están dejando este tema solo al Contador y no le están dando la importancia debida. ¿Cómo buscar que el empresario y administrador se integren a las Normas Internacionales? Ellos siempre buscan un asesor, pero no le dan la importancia al Contador (José Ubaldo Díaz).

Como una experiencia a compartir en el cargo de Revisor Fiscal, solicité por escrito a la gerencia un informe sobre el impacto de las Normas Internacionales, pero se observó que hay desconocimiento del tema, por parte de los inversionistas e incluso del Contador de la empresa (Juan Manuel Guerrero).

Las compañías están esperando la reglamentación de la Ley 1314 o de convergencia y no están aprovechando para capacitarse (Luis Henry Moya).

Los factores de riesgo tienen mucha importancia al momento de tratar la medición (José Ignacio Valbuena).

Los riesgos se deben compartir y las entidades de control tienen más participación respecto a este tema. Por ejemplo, la NIA 500, “Evidencia de auditoría”, hace mención a las aseveraciones de Balance (Valoración, Ocurrencia, Registro) y Resultados. Lo anterior, en cuanto a que la medición no es “exacta” sino “razonable” (Luis Henry Moya).

El tema de la medición en Colombia se hace complejo por el enfoque legalista con que se maneja. La medición no se hace con técnicas, más bien es un tema de peritazgo, por un profesional diferente al Contador, donde la última hoja del avalúo es la que determina el valor, luego de muchas hojas de lectura. Por lo tanto, al hacer la medición, ésta debe contener las bases de las IFRS, por ejemplo ver la NIA 540 “Estimaciones contables y valor razonable” (Juan Fernando Mejía).

¿Qué nuevos apoyos va a requerir un preparador de información o un Auditor para asegurar una medición adecuada?

El estatus del Contador se sube, ya que quien origina el proceso es el responsable del registro; el Contador podrá dedicar más tiempo al análisis. El avalúo será más técnico, pero siempre que se tenga un mercado activo, ya que todos los “activos” no tienen el mismo mercado, es decir todos los efectos de ese mercado impactan la medición, como por ejemplo la tasa de interés (Luis Henry Moya).



Toda norma va enfocada al juicio del Contador, quien debe tener un conocimiento amplio de finanzas, matemáticas, etc. El Contador debe tomar un segundo plano en temas de registro y ver el valor razonable y las condiciones del evaluador (Mariano Bernal).

El juicio está dado por lineamientos para hacer una *política contable*. Para medir se requiere de los siguientes pasos: un nuevo estándar o actualización, Marco Conceptual – medición, Otros marcos, Aplicación del juicio o criterio (Luis Henry Moya).

¿Cómo se relacionan los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación?

Para que haya reconocimiento debe haber una política contable; la política debe ser dinámica. Las normas establecen que las políticas pueden ser a mediano y largo plazo, dependiendo de cómo se comporta la empresa (Luis H. Moya).

Tenemos identificado que en las Pymes generalmente no se tienen políticas contables definidas, ¿qué podemos hacer desde la academia para que nuestros egresados tengan el perfil de sugerir o proponer políticas contables? ¿En qué momento de la carrera es pertinente enseñar que se debe sugerir la elaboración de políticas contables? (José Ubaldo Díaz).

¿Cómo se prepara una política? Sugiere que hay que ver lo que menciona cada estándar. El cómo se construye una política es lo difícil. Se debe extraer

línea a línea por cada uno de los componentes de los estados financieros, al igual que como se *reconoce, mide, presenta y revela*. Al alumno se le debe mostrar cómo leer y extraer la norma para que al ejercer de Contador le haga recomendaciones a la gerencia (Luis Henry Moya).

En 8º semestre, en la materia Diseño del sistema de Control Interno -Auditoría, debe incluirse la recomendación de que el estudiante vea cómo se incorporan las políticas contables (Juan Manuel Guerrero).

Reflexiones para la academia. Al elaborar las políticas contables, los estudiantes y preparadores se copian del Decreto 2649 sin realizar mayores aportes (María Elena Escobar).

¿Qué impactos tendría la medición en la definición de políticas y estimaciones contables ?

El tema cultural es importante. Además del inglés, finanzas, etc., el alumno y profesional deben tener mente abierta. La mayoría de las estimaciones fiscales están soportadas en bases fiscales. Por ejemplo, IAS 8 prohíbe hacer la estimación bajo norma fiscal a menos que corresponda a un error. En cuanto a cartera se debe aplicar deterioro por impago. La IAS 8 haría un cambio en estimación pero no re-expresión retroactiva o retrospectiva (Luis Henry Moya).

¿Qué va a pasar con los *software* contables? (José Ignacio Valbuena).

El Contador debe proponer que los *software* contables sean flexibles y no rígidos; por lo tanto, se debe hacer un diagnóstico de lo que *quiere* la empresa, en cuanto a procesos, sistemas, recursos humanos, especialidades, etc. (Luis Henry Moya).

El empresariado en Colombia es cortoplacista. La estimación debe ser precisa y estar definida en una política (Mariano Bernal).

Existe un error en la medición cuando, por ejemplo, un vehículo está contablemente depreciado al 100%, físicamente aún se encuentra operando y generando ingresos (Luis Henry Moya).

¿Qué consideraciones debe tener la gerencia en su sistema de control interno y de riesgos frente a los temas de medición?

No se puede desligar el control interno contable. Es importante tener en cuenta la autorregulación, el autocontrol y la autogestión. Según el “ambiente de control”, las compañías no tienen la especialidad en lo que requieren. Igualmente se debe ver el código de ética, eliminar el temor y reverencia al presidente, al explicarle y convencerlo, por ejemplo, de por qué para estar en norma algunas veces no procede contabilizar un activo diferido sino un gasto del periodo. Pero además de la política contable, está la política administrativa. Dichas políticas las define la administración, pero debe aplicarlas cada *área* del sistema de Control Interno de la empresa (Luis Henry Moya).

Es un tema de cultura. El IASB ha ido eliminando los procedimientos alternativos de medición y dan la idea de que debe aplicarse solo uno de ellos, lo cual se convierte en una norma (Luis Henry Moya).

Toda empresa genera informes por áreas. Por lo tanto, los modelos deben cambiar o se deben implementar otros, pero surge el siguiente interrogante: ¿las personas en las dependencias se encuentran capacitadas para asimilar estos cambios? Quienes originan la información financiera, al igual que los procesos, ¿cuentan con la debida capacitación en el tema de la medición? El Contador debe ser quien compile y analice la información (Luis Armando Leal).

Por lo anterior, se deben evaluar los perfiles de los empleados (Luis Henry Moya).

La importancia del tema de la medición hay que verla en el contexto de una economía globalizada, donde se perfilan nuevas necesidades con respecto a la información financiera. Esos nuevos requerimientos tienen que ver tanto con la transparencia como la competitividad de los sistemas de información y los reportes que generan de la posición financiera y los resultados de los negocios en una economía cada vez más globalizada. A mayor certeza de la medición, mayor acierto en las decisiones que se tomen (Eric J. Flórez Arias).

La labor de tomar los saldos iniciales en un proceso de implementación de IFRS, conforme a la NIIF 1, requieren

de ayuda por parte toda la organización (Luis Armando Leal).

En la NIIF 1, en relación con los saldos iniciales, no habrá reconocimiento, solo medición o costo atribuible, ya que el reconocimiento se entendió efectuado bajo el esquema que venía llevando la empresa antes de implementar las IFRS (Luis Henry Moya).

## CONCLUSIONES GENERALES

La planeación e implementación de las políticas contables son determinantes para lograr y mantener un adecuado proceso de medición. Este proceso del sistema de información debe ser tenido en cuenta desde la planificación de las estrategias para lograr los objetivos de la organización, hasta la puesta en operación de las políticas contables y administrativas. En cuanto a los preparadores/Contadores y la Administración, deben trabajar en forma conjunta este tema enmarcado en prácticas de buen gobierno corporativo y código de ética.

Sistema de control interno. Dentro del proceso de convergencia a un sistema de información regido bajo los criterios de las IFRS, podría presentarse la necesidad de introducir cambios en los procesos y, por ende, en las políticas tanto contables como administrativas. No está descartado, incluso, que en algunos casos haya que revisar el modelo de negocio, dado el impacto que podrían tener los nuevos requerimientos en cuanto a sistemas de medición de los hechos económicos de la entidad. Dentro de los cambios en los procesos, por ejemplo, puede suceder que el funcionario operativo del área

que origina la transacción será el que registre los eventos y no el Contador.

Cada organización deberá evaluar su sistema de información actual con el fin de diagnosticar y proponer ajustes para tener sistemas de información eficientes que les permita la implementación de normas internacionales.

El profesional de la Contaduría Pública será un agente de cambio importante en la generación de espacios para sensibilizar a los otros miembros de la alta dirección sobre el conocimiento, aplicación e impacto de las IFRS en Colombia.

Existe la oportunidad de generar espacios de acercamientos, tanto de los accionistas como de los empresarios, en particular al tema de la medición y en general al de normas internacionales de información financiera. Podría decirse que este importante sector de usuarios de información financiera aún no está consciente del impacto que en sus negocios, tendrá la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009. Los empresarios deben acercarse al esquema de las normas, ya que impactan a toda la organización, y no dejar la labor en manos del Contador.

Desde nuestra Facultad se requiere seguir fortaleciendo las estrategias pedagógicas que permitan la apropiación de competencias para planear y aplicar las políticas contables dentro de las organizaciones, aspecto fundamental en el proceso de medición bajo las IFRS, dando así respuesta al perfil gerencial de nuestros egresados.

## DÉCIMOQUINTO CONVERSATORIO (21 de noviembre 2011)

Tema: Revelación de los hechos económicos, la necesidad de información complementaria y su impacto en la información financiera útil para la toma de decisiones

### APORTES DE LOS PARTICIPANTES

Las posiciones de los ponentes y los aportes de los participantes fueron orientados a los siguientes puntos de reflexión definidos previamente por APPO: ¿qué opinión le merece para el caso colombiano el tema de la revelación, sea como preparador, emisor, auditor, regulador o usuario en general?, ¿qué impactos se tendrían en los sistemas de información de las organizaciones, por los requerimientos de revelación bajo las IFRS?, ¿qué retos tiene nuestra Facultad para que el perfil gerencial del Contador Público Externadista responda a los requerimientos de revelación que plantean las IFRS?

La responsabilidad de las revelaciones es de quien asegura la información (Auditor o Revisor Fiscal), no tanto del regulador, que de por sí es un usuario especial, ni del preparador, que algunas veces enfrenta conflictos de intereses, pues al revelar ciertos hechos estaría mostrando las debilidades de la orga-

nización o contrariando la voluntad del (los) propietario (s) o accionista(s) mayoritario(s).

Desde la experiencia de revisor de la información financiera de empresas con capital estatal, como es el caso de ISA e ISAGEN, que ya han empezado a aplicar los estándares internacionales, se ha podido apreciar que dichos estándares son un mínimo de requisitos; algunas de dichas empresas inclusive tienen más de lo requerido por el IASB en sus estándares.

Para el IASB, prepondera el dar información al inversionista minoritario a través de estados financieros de propósito general, es decir, su “cliente objetivo” es aquel accionista que posee el 0,01% o menos de las acciones.

La información financiera pasó a ser un reporte de hechos legales que de hechos económicos, desde el informe Trueblood<sup>7</sup> y aun desde los orígenes del IASB, antes IASC. La Contaduría General de la Nación, como usuario especial, puede pedir revelaciones relacionadas, por ejemplo con “coberturas de servicios públicos domiciliarios”; el estándar internacional no solicita dicha revelación, pero para el ente de control sí es importante que se revele. Los estándares no son normas, sino principios básicos que la empresa debe asegurar que sean revelados. Los reguladores, por ejemplo, deben tener en cuenta, sin

7 Informe emitido por AICPA en 1973, en el cual uno de los objetivos de los estados financieros es ser útil principalmente a aquellos usuarios con poca autoridad, capacidad o recursos para obtener información contable de la entidad y a aquellos otros que utilizan los estados financieros como principal fuente de recursos de información sobre la actividad económica de una empresa.

embargo, de no requerir revelación de información adicional de lo que pide el estándar, si ello resulta algo costoso para la entidad.

Existe un reto grande para el aseguramiento de la información para el caso de las revelaciones cuando se presentan conflictos de interés entre quienes tienen poder de decisión y los accionistas minoritarios. Por ejemplo, se deben revelar al nivel de detalle los métodos de depreciación y la vida útil de los activos. Los estándares de Gobierno Corporativo, la NIC 1 y el marco conceptual, determinan ciertos principios y no reglas, de tal forma que quienes tienen poder de decisión no manipulen la información.

Se tienen diferentes retos en la revelación de información cuando se presentan conflictos de intereses. Ejemplo, depreciaciones, *leasing*, estimaciones de provisiones, capitalización de gastos.

El gran problema de aplicación de las normas internacionales es cultural, debido a que éstas se encuentran escritas en un contexto cultural y de tradición diferente a una norma local. El Decreto 2649 de 1993, por ejemplo, no ha exigido revelar en el mismo nivel de detalle de las normas internacionales y a su vez está muy influido por las normas tributarias.

El criterio de fondo es cultural, educativo y principalmente ético; por lo tanto, se debe cambiar a través de la educación. Países como Perú adoptaron las normas en la legislación, pero no en

la práctica, y por tal razón se tuvieron inconvenientes en la aplicación.

El concepto de prudencia se elimina de el marco conceptual del IASB, debido a la Contabilidad creativa. La gerencia debe revelar con más énfasis las estimaciones (provisiones, depreciaciones, amortizaciones, etc.), informando el cómo las determina. Igualmente, la información no financiera se debe ver con el perfil de conflictos de interés que puedan llegar a presentarse. Por tal razón, IASB se preocupa por entregar información a quienes no están en capacidad de exigir información a su medida.

El documento emitido por IASB denominado “Comentarios de la gerencia”, de marzo 15 de 2011, se encuentra en línea con la ley Sarbanex Oxley en el tema de información financiera útil. Dicho documento es una importante guía para enriquecer las revelaciones al igual que: a) otros estándares, como el de gobierno corporativo y las normas de Basilea; b) información adicional requerida por autoridades locales.

Las anteriores observaciones fueron tomadas de la participación del doctor Juan Fernando Mejía.

Se pregunta: ¿qué tenemos en la normatividad colombiana? La Superintendencia Financiera es muy rigurosa al momento de exigir en cuanto a revelaciones, contrario al Revisor Fiscal y al Contador. También las normas internacionales son bastante rigurosas al requerir revelación en las notas. Por tal razón, al alumno hay que hacerle

ver la importancia de las revelaciones; tienen la misma importancia que los componentes de los estados financieros. Al mismo tiempo, hay que cambiar el enfoque de que la Contabilidad es de *débitos y créditos*, ya que las normas internacionales procuran establecer conceptos de *presentación* de las *revelaciones*, de tal manera que sea útil para tomar decisiones. Por lo anterior es que la opinión más acertada es la de *adoptar* más que de *converger* debido a que Colombia no tiene un organismo interlocutor de normas, contrario a países como Japón y EEUU. De todas formas, la norma IFRS 1 establece que si incumplimos un solo requisito, no estamos en el marco de las normas internacionales, pero en la práctica Colombia no puede converger, contrario a lo que dice la Ley 1314 (Óscar Torres Mendoza).

El juicio profesional del Contador no debe estar por encima de las mismas normas (emitidas por organismos internacionales), pero en ocasiones el Contador Público no es consciente de la relevancia de las revelaciones. De ahí la importancia de que este profesional se deba más al interés público o general. Aunque pueden existir conflictos de intereses entre el preparador y el asegurador (auditor), la responsabilidad de las revelaciones no debe pasar a este último; quien debe asesorar a la administración es el preparador de la información financiera, por ejemplo, las vidas útiles de los activos tienen que

estar soportadas de manera técnica y ese soporte no lo da la administración sino el fabricante; de ahí la importancia que tiene el rol de Contador como preparador; la mayoría de las veces, las revelaciones se tienen como un detalle de las cuentas, lo cual no cumple el objetivo de las mismas. La diferencia también se puede apreciar al comparar los 300 párrafos de las normas emitidas por IASB frente a los pocos párrafos del Decreto 2649 de 1993, en relación a dicho tema. Otro ejemplo es cuando una entidad financiera pide los estados financieros; ella no se preocupa por solicitar las notas, sino únicamente las cifras y no con el fin propuesto en la IAS 34<sup>8</sup> que propone un estudio más serio de dicha información. En ese orden de ideas, la Facultad debe tener dentro de sus fines inculcar a los alumnos la importancia de que el Contador-preparador es el responsable de emitir la información financiera, defendiendo los intereses del cliente y los del contador (Óscar Torres Mendoza).

La cultura del preparador no es dar información adicional a la reflejada en las cifras (María Elena Escobar).

El tema de fondo de los profesionales es la debilidad por escribir, cosa que no es fácil, debido que ese ha sido el *proceso de formación* de la persona desde antes del pregrado. De ahí que el papel de la Facultad es incentivar en el alumno el poder expresar sus ideas no solamente

8 IAS 34. Información Financiera Intermedia, que tiene como objetivo establecer el contenido mínimo de la información financiera intermedia, así como prescribir los criterios para el reconocimiento y la medición que deben ser seguidos en los estados financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada.

sobre lo técnico, sino sobre revelaciones e información adicional y las notas no son solo adiciones a lo técnico de la información financiera, sino que son “el expresar, opinar o manifestar sin ningún temor”, pues de lo contrario la implementación puede requerir de profesionales diferentes a los Contadores. Los sistemas de información deben ser fortalecidos para la implementación (Luis Enrique Cáceres).

En relación con la reflexión escrita sobre el tema de las revelaciones, se destacan algunos elementos que ya han mencionado otros participantes. Uno de ellos es que las IFRS fueron desarrolladas bajo unas condiciones culturales muy particulares y diferentes a las nuestras. El tema cultural se debe ver en doble sentido; es decir, tanto por parte de los preparadores y aseguradores de la información como del empresariado y de los mismos usuarios de dicha información; de nada servirán extensas revelaciones si el usuario desconoce el cómo sacar mayor provecho de ésta; la cuestión es si en el trabajo de socialización que se ha venido haciendo con motivo de la convergencia, le han dado el suficiente énfasis al tema cultural para los diferentes actores. En cuanto a los sistemas de información, es evidente que más del 90% de nuestras empresas pertenecen al grupo de las Pymes y que en un gran porcentaje la débil capacidad económica no les dará para implementar un sistema de información con la rigurosidad que requieren las IFRS; muy probablemente será el mercado que, a fuerza de supervivencia, les hará introducir los cambios que se requieran para tener un sistema de información con el suficiente nivel de

revelaciones. Finalmente, la academia también tiene al frente la oportunidad de formar a los futuros profesionales del país con nuevas herramientas para una correcta aplicación de las IFRS: se han venido desarrollando unos buenos esfuerzos por parte de algunas Facultades, pero es evidente que aún falta (Eric J. Flórez A.).

Las normas internacionales en cuanto a revelaciones no apartan las cifras frías de la información económica, que muchas veces los usuarios de la información financiera no entienden, pero para ello es importante tener en cuenta los dos usuarios de la información económica (los de la entidad que prepara la información y los de trasfondo o los que solicitan un préstamo, y no tienen la oportunidad de llegar a la Contabilidad). Es un problema cultural que viene desde la misma formación del alumno, de ahí que debe entrar desde el concepto general de la ética, en donde se debe culturizar a los alumnos y a los mismos empresarios. El Contador es responsable no solo de preparar cifras, sino de preparar información financiera útil (Antonio Villamizar).

En Colombia ha sido, y seguirá siendo, difícil hacer una aplicación práctica de las revelaciones. Cuando los estados financieros son de uso público, ¿qué se saca con hablar de revelaciones a los alumnos, si el profesional colombiano en nombre del secreto profesional no permite mostrar el nombre de la empresa o el detalle del caso concreto que se analiza?, ¿cómo enseñar en la práctica un caso concreto? Al contrario, la literatura norteamericana muestra casos



reales, cosa que no tenemos en la cultura colombiana (Juan Ignacio Valbuena).

Es importante el componente ético que conllevan las revelaciones; éstas no se podrán hacer, por ejemplo, si el preparador no tiene un conocimiento amplio de la empresa; sin embargo, es común que algunas veces el Contador solo va a la empresa a firmar los estados financieros. Lo que agrega valor a los estados financieros es la información cualitativa pero de acuerdo con el juicio profesional del preparador (José Ubaldo Díaz).

Es importante destacar el perfil gerencial con que desde un tiempo hacia acá se ha venido formando a los estudiantes de la Universidad Externado de Colombia, independientemente de que su vocación sea como preparador o auditor. Desde la teoría general del control se les han venido inculcando estos principios sobre la ética y los criterios tanto de preparar como de asegurar información financiera, lo cual es una ventaja competitiva de la Facultad dentro de un contexto local, de acuerdo con las competencias comunicativas (Alba Rocío Carvajal Sandoval).

Me referiré al caso de una Pyme donde tengo unas cuotas partes. Los estados financieros no tienen notas detalladas de revelaciones, lo cual es una limitante tanto para conocer el negocio como para tomar decisiones; además, por ser muy pequeñas (Manuel Antonio Pérez).

La importancia de las revelaciones radica en que constituyen un elemento para generar confianza principalmente en los usuarios externos de la información financiera (Esperanza Jaramillo).

Al leer las noticias, el común denominador que se aprecia es que el sistema financiero y la economía mundial están en crisis: ¡la realidad económica está en crisis! Hoy día, la problemática de los negocios va más allá de los riesgos. ¿Cómo se están gestionando los negocios?, ¿cómo está sustentado la toma de decisiones? Es allí donde toma fuerza e importancia el tema de las revelaciones. Por encima de todo está la realidad económica (William Clavijo León).

Me gustaría traer dos casos puntuales de información financiera de dos Pymes: uno, que al solicitarle la explicación de algunos rubros del activo, el preparador manifestó que sencillamente lo que había pasado es que las cifras estaban “infladas” porque la finalidad era obtener un préstamo y si se mostraba la realidad del negocio seguramente no le aprobarían; el otro caso fue que en el papel de preparador, al proponer incluir información comercial en las notas, con el fin de explicar una línea de negocio de ventas, el supervisor de Auditoría consideró que dicha información era tema del área comercial y no de la contable; que por tal razón, a lo sumo se presentaría un informe separado de los estados financieros. Concluiría que el preparador algunas veces se ve supeditado a la opinión de terceros (el supervisor, la gerencia, etc.) con juicios muy subjetivos al momento de elaborar las notas (Yasnyr Estévez).

Es pertinente hacer una sugerencia para que al desarrollar los trabajos relacionados con el proyecto de libro sobre IFRS que está promoviendo la Facultad, los colaboradores utilicen un lenguaje



enfocado hacia el tema cultural. De los elementos que se han destacado hasta ahora el de la cultura es muy importante (Juan Manuel Guerrero).

Los estándares han generado una gran incertidumbre o conflicto ya que si bien algunas veces son extensos y hacen requerimientos puntuales, en otros casos son más débiles que las normas locales; se debe tener presente que el estándar es el requerimiento mínimo sobre el cual se debe preparar y emitir la información financiera; reguladores como la Contaduría General de la Nación tienen documentados casos en los que el mismo empresario o comité directivo han establecido requerimientos adicionales a los del estándar, haciendo que este último se vea inadecuado. Tanto las NIIF plenas (aplicables a grandes empresas) como las que aplican para Pymes presentan el mismo nivel de exigencia en cuanto a las revelaciones; caso contrario, el Decreto 2649 de 1993 es aplicable en todo tipo de empresas sin hacer clasificación alguna de ellas (Juan Fernando Mejía).

El estándar internacional es general y algunas veces se requiere el cumplimiento de obligaciones locales en cuanto a información financiera. La Contaduría General de la Nación tiene la facultad de solicitar información especial y eso lo hace un usuario especial. Es peligroso y no hay que dejarse contagiar de ciertos discursos políticos que se le han introducido al proceso de convergencia a IFRS en general (Óscar Torres Mendoza).

## CONCLUSIONES GENERALES

En el desarrollo de la reflexión sobre los tres interrogantes planteados por APPO, se concluyó sobre los siguientes asuntos:

### PROPÓSITOS DE LAS REVELACIONES

Obtener información financiera útil para la toma de decisiones.

Reportar las situaciones que representen conflictos de intereses, que pudieran poner en riesgo el negocio, el interés de los accionistas minoritarios y el interés de la comunidad en general.

### CAMBIO CULTURAL

Las revelaciones bajo IFRS demandan de los Contadores y empresarios, un cambio frente a la cultura tradicional en relación a las mismas.

### CONTROL INTERNO

Un adecuado sistema de revelaciones permite ejercer un mejor control sobre la gestión de la administración y el desempeño de los negocios.

### DESDE LA FACULTAD

Se requiere un trabajo conjunto desde la Coordinación Académica, y las coordinaciones de ciclos de fundamentación y de énfasis, para que con los docentes se cambie el lenguaje tradicional de las revelaciones pasando al esquema requerido por IFRS. Paralelamente se re-

quiere de un apoyo adicional en aquellas asignaturas que por sus características particulares contribuyan a desarrollar las competencias en materias como comunicación oral y escrita, metodología de la investigación, entre otras.

Con este enfoque sugerido se realizará el acompañamiento al alumno para que desarrolle sus habilidades de redacción en cuanto a las revelaciones, de tal forma que al preparar los informes financieros lo hagan aplicando su buen juicio y criterio profesional.

APPO /diciembre de 2011

## DÉCIMOSÉPTIMO CONVERSATORIO (27 de marzo 2012)

Tema: IAS 2 Inventarios

Puntos de reflexión:

¿Frente al reconocimiento, el concepto de inventarios en Colombia difiere sustancialmente del establecido en la IAS 2?

¿Con base en la respuesta del punto anterior, qué impacto tiene en la medición de los inventarios, la aplicación de IAS 2?

¿Considera usted que los criterios establecidos por IAS 2 para el reconocimiento y medición de los inventarios en las empresas prestadoras de servicios aplicarían en el caso colombiano?

¿Comparte usted la posición del IASB en relación a que el valor neto de realización *no es* valor razonable?

## APORTES DE LOS PARTICIPANTES

La reflexión de los ponentes y los comentarios de los participantes fueron orientados a los puntos propuestos previamente por el Observatorio. A continuación encontramos en primer lugar las conclusiones generales del evento, así como los aportes de los participantes.

Participación del Relator, doctor Mariano Bernal

Al comparar los enfoques del Decreto 2649 de 1993 y el estándar IAS 2, se observa que el primero se estancó; en efecto, en dicho decreto, los inventarios son tratados en forma general: en un solo artículo define un concepto de lo que es inventario, mientras que el estándar en un compendio mucho más amplio, aborda el reconocimiento, la medición, la revelación y la presentación. Se pueden puntualizar las siguientes diferencias:

El Decreto 2649 define los inventarios como bienes corporales, para la venta y aquellos que se encuentran en proceso de producción; es decir, el decreto no incluyó los bienes intangibles. El IAS 2 sí hace referencia a que los inventarios pueden ser tangibles o intangibles, ya que los define como activos (recursos controlados por la empresa capaces de producir ingresos futuros).

Las normas internacionales establecen que los ingresos se reconocen siempre y cuando el vendedor le entregue al comprador todas las ventajas y riesgos y además la gestión corriente de los

bienes y el control efectivo... de lo contrario, se deben reconocer como un pasivo, según se establece en IAS 18... desde mi punto de vista, mientras el vendedor de los inventarios no registre un pasivo (ingreso recibido por anticipado), el comprador no puede hacer uso del inventario ni tampoco podrá reconocer una partida de inventarios, ya que no le han transferido los riesgos ni el control de los bienes.

IAS 16 que trata el tema de Propiedades Planta y Equipo, en el párrafo 8, establece que las piezas que la máquina necesita como repuestos y equipos auxiliares se deben reconocer como inventario, cargando a resultados al momento en que sean consumidos; esto llama la atención ya que se trata de bienes que no son para la venta sino para el uso interno de la compañía.

En cuanto a medición, el Decreto 2649 establece que el costo incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de venta... IAS 2, en cambio, hace una separación importante, en lo que son bienes adquiridos, la materia prima y los bienes no fabricados por la empresa, y los bienes que son transformados... los costos de transformación comprenden todos los costos directamente relacionados con las unidades de producción: mano de obra directa, costos indirectos variables o fijos y otros costos.

El Decreto 2649 establece que el costo fijo está determinado por un número equivalente de unidades... que con un costo variable, dependiendo de las

unidades que se fabriquen y un precio de venta, se puede determinar un punto de equilibrio... sin importar las condiciones en que se encuentre la fábrica...

IAS 2 establece que el costo fijo no se puede reconocer sino hasta por las unidades que realmente fabricó la empresa... es decir, que en ciertas condiciones el costo fijo podría bajar, y la diferencia entre el costo presupuestado por la empresa y el costo real, se debe llevar a gastos... los precios de los productos deben estar supeditados a lo que realmente le cuestan a la empresa....

Dentro de los otros costos encontramos los intereses. El Decreto 2649 establece que cuando la empresa se endeuda para adquirir inventarios, el servicio de la deuda se capitaliza... IAS 2 establece que si la entidad requirió crédito para comprar inventarios, debe cumplir con IAS 23... a su vez, IAS 23 establece que si el activo está en condiciones de ser catalogado como cualificable, entonces, los intereses se podrían capitalizar... entendiendo como "activo cualificable" aquel que necesita de cierto tiempo para poderlo terminar... y ponerlo en condiciones de venta...

¿Qué pasa con la medición posterior después del reconocimiento inicial? Según IAS 2, los inventarios se deben medir al menor valor entre el costo y el valor neto realizable... ¿Qué nos dice el Decreto 2649... o qué ha pasado en nuestra contabilidad?... los auditores siempre han tenido la condición de que los inventarios se deben manejar al menor entre precio y mercado... IAS 2 establece que los inventarios se deben

contabilizar al menor valor entre el costo y el valor neto realizable...

¿Qué es el valor neto realizable? Es el *precio estimado* que la empresa ha determinado por el precio de los productos... menos los costos estimados de comercialización de los productos menos los costos promedios para terminar el producto, cuando la empresa se dedica a la fabricación de productos... ¿Qué dice la norma para estimar ese precio?... revisar cinco años atrás... una manera, como determinar el costo estimado de los productos... puede ser el precio de venta de lista con los descuentos y rebajas que otorga la empresa, el precio más bajo del mercado... utilizar una técnica matemática que determine el efecto del precio del producto y determine un promedio y éste podría ser el costo estimado del producto menos todos los costos que necesita la empresa para poner en condiciones de venta el producto...

¿Qué es el valor razonable? La definición está en la norma... en todo caso, tiene unas jerarquías... que están dadas por tres niveles: a) Mercado activo; b) Mercado similar; c) Uso de una técnica cuantificable, como serían contratar expertos, un modelo matemático, calcular un costo estimado o un costo histórico... podríamos pensar que el valor razonable... está utilizando un precio estimado de venta... y que por lo tanto se equipara al valor neto realizable... pero no se pueden equiparar... porque la norma del valor razonable no hace mención a que se descuenta el costo de comercialización mientras que el valor neto de realización sí lo requiere...

el valor neto realizable es el valor de realización de los productos menos los costos que esté estimado para colocarlos en el mercado... el valor neto realizable no puede ser igual al valor razonable en ninguna circunstancia...

Por último, los inventarios en empresas prestadoras de servicios. El Decreto 2649 no los contempla... bajo ninguna circunstancia... ¿Colombia qué ha hecho? Sí ha trabajado en ello. El ejemplo claro lo tenemos en las empresas de Servicios Públicos Domiciliarios; la Superintendencia, en vista de que no tenía cómo manejar los inventarios de los servicios públicos, porque no había una circular que estableciera el procedimiento... ¿cómo lo están haciendo? Casi parecido al IAS 2... no es fácil determinar los costos para un prestador de servicios... un prestador de servicios no tendrá materia prima... tendría mano de obra directa... insumos (costos indirectos), manos de obra indirecta más otros costos indirectos... la norma internacional prohíbe a un prestador de servicios, incluir los gastos de administración o de ventas en el costo del inventario, ya que son gastos directamente relacionados con la operación.

#### PARTICIPACIÓN DEL CORRELATOR, DOCTOR FABIO HERNÁN RODRÍGUEZ

Respecto a la exposición del doctor Bernal, hay puntos que fueron claramente mencionados, otros no... en primer lugar... uno de los factores más importantes y determinantes que trae la IAS 2 es de eliminar ese concepto de

“mantenidos” bajo el sistema de costo histórico.

Pienso que no hizo referencia de algunos puntos importantes que trae la IAS 2 claramente establecidos y que vale la pena resaltar básicamente para el debate que quisiéramos tener más adelante, como son los siguientes: las excepciones que trae la norma... en algún tipo de inventarios como son... los productos agrícolas forestales,... los contratos de construcción, etc.,... claramente la norma los está exencionando... los intereses juegan un papel determinante muy diferente a como los estamos tratando hoy en Colombia; otro tema con igual importancia al de los intereses es el de la diferencia en cambio... IAS 2 establece que estos gastos no se deben capitalizar... importantísimo la prohibición que hace la IAS 2 de utilizar el método UEPS... en el tema de revelaciones, entiendo que es bastante extenso, pero merece destacarse... un tema que fue motivo de impacto al comparar con el Decreto 2649 es el tratamiento de los descuentos... especialmente de los descuentos condicionados... con un impacto directo en los impuestos... cualquier tipo de descuento tendrá que reflejarse como un menor valor de los inventarios... en el tema de reconocimiento de ingresos debemos tener muy en cuenta lo establecido en IAS 18... cuando hablamos de servicios... debemos tener en cuenta la variedad y versatilidad de éstos, ya que pueden ser: públicos, de asesorías, de vigilancia, técnicos, etc... también omitió mencionar los inventarios para muestras gratis y degustación... e igualmente los

inventarios en consignación... el cómo se traduce o maneja en la norma...

Yo quisiera llamar su atención sobre lo siguiente: cada compañía tiene una realidad económica y vive una realidad propia en el manejo de su negocio... de sus inventarios... no necesariamente... debemos ser unos especialistas y conocedores de la norma como tal... sino más bien conocer bien el negocio... conocer bien qué clase de inventarios se tienen, qué problemas se tienen, cómo está el mercado, cuáles limitaciones... qué elementos debo tener en cuenta para aplicar la norma puntual para determinado inventario... (materias primas, mano de obra para el caso de los servicios y demás)... pienso que con este complemento podemos enriquecer el debate.

#### PARTICIPACIÓN DEL MODERADOR, DOCTOR LUIS ENRIQUE CÁCERES

Quiero destacar que en el caso específico de los inventarios, como parte de los elementos de los estados financieros dentro de la estructura de cualquier negocio, bajo el modelo IFRS es importante identificar estos elementos o criterios... sobre los cuales descansa todo el sustento fundamental, conceptual y técnico en la aplicación del modelo IFRS de reconocimiento, medición, revelación y presentación... en una norma como la IAS 2 dichos elementos tienen total aplicación... quisiéramos que el debate del conversatorio se centrara específicamente en estos dos elementos (reconocimiento y medición), que son los que en esencia difieren significati-

vamente de la manera como nosotros en Colombia reconocemos y medimos los inventarios... de alguna u otra manera pudiéramos inducir que en el tema de presentación no hay tantas diferencias... y que el tema de revelación es muy puntual.

...el espacio (conversatorio) no es propiamente un estudio técnico de las normas como tal, sino en parte es generar el debate sobre lo que implica en Colombia reconocer y medir los inventarios y sobre lo que implicaría en el momento en que empezemos a adoptar las IFRS, cuáles serían esos impactos principales para las empresas colombianas... seguramente esto será parte de los temas que empiezan ya a preocupar y de las decisiones que hay que empezar a tomar... quisiéramos que las cuatro preguntas que están planteadas para este conversatorio las pudiésemos desarrollar en el mismo orden lógico para que al final podamos sacar unas conclusiones producto del desarrollo de estas cuatro preguntas.

## PLENARIA

De acuerdo con lo que se ve en estas normas internacionales, definitivamente el costo de los recursos que uno considera como inventarios deja de ser estático... ¿cada cuánto debería hacerse ese ajuste de ese costo de esos inventarios? y... ¿qué metodología utilizar para ajustar el costo teniendo en cuenta que puede ser muy dispendioso en aquellas empresas que manejan un alto número de ítems...? (VECOL<sup>9</sup>).

En el tema de reconocimiento, ¿ustedes identifican desde ya alguna diferencia, digamos, algo que hayan reconocido como inventario bajo norma colombiana y que con los planteamientos de IFRS ya eso no puede ser reconocido como inventario? (Moderador).

Uno de esos cambios lo tendremos en repuestos... actualmente se están tomando como una parte de la Propiedades Planta y Equipo, pero según la norma se debe reconocer como inventario... la pregunta sería... ¿cómo lo voy a contabilizar: a un costo estándar, a un costo promedio o a un costo histórico...? (VECOL).

IAS 2 establece que no se deben reconocer los gastos de administración como costos de producción... ¿Qué hacer con los gastos de la nómina relacionadas con la fabricación de los productos...? (VECOL).

La pregunta de fondo sería si esos costos son necesarios para desarrollar el proceso productivo... Lo que se trata de identificar en el tema de reconocimiento es que aquello que se cargue como costo del activo sea susceptible de recuperación... y no que estemos incrementando el valor del producto para que después corramos el riesgo de que su valor recuperable esté por debajo... si los inventarios quedan sobreestimados... si son necesarios habría que identificar su recuperabilidad... (Moderador).

En algunas empresas... los productos tienen un “techo” en su precio de venta

<sup>9</sup> Empresa productora y comercializadora de productos e insumos agrícolas y agropecuarios.

debido a que están regulados... al utilizar los costos administrativos que no apliquen lo que se está es cerrando la brecha entre el costo y el precio de venta... y en algunos casos dicho margen también está regulado y no deben pasar de ciertos porcentajes... por lo tanto es de mucho cuidado... nunca un costo de inventario debe superar su precio de venta (Mariano Bernal).

La norma establece que la diferencia en cambio hay que llevarla al gasto... esta sería otra de las diferencias en el tratamiento de costos que hoy tenemos (VECOL).

Justamente entre la IAS 2 y lo que hoy manejamos en Colombia, la diferencia en cambio es un elemento diferenciador... lo que pretende la norma es no reconocer como un costo del activo algo que realmente no lo es (Fabio Hernán Rodríguez).

En algunos casos, como los productos en tránsito..., mientras se liquida o legaliza la importación, la diferencia en cambio se va cargando al producto hasta cuando se liquida (VECOL).

Escuchando los comentarios de varios participantes... que identifican casos puntuales de posibles diferencias que surgirán al aplicar IAS 2 frente a lo que hoy hacemos, podemos agregarle casos de clientes que tienen inventarios en firme... en consignación o inventarios de muestras... el impacto frente al reconocimiento es muy grande en el tema de inventarios... uno tendría que pensar es, ¿cuáles son las acciones o pasos que una institución debería iniciar frente a este

tema de la IAS 2?... Los que preparan información van a tener que hacer un diagnóstico de cuál es la característica de sus inventarios... para ello será importante conocer muy bien el negocio... un diagnóstico de cuál es la política actual frente al reconocimiento de los inventarios bajo el Decreto 2649 o la normatividad que estemos aplicando y las consideraciones que debería tener la junta directiva para reformular o modificar las políticas contables bajo IAS 2... ese diagnóstico debería ir acompañado de una medición de efectos o impactos que tendría... por ejemplo, qué no se puede llevar como inventario y que tendría que tener un impacto en resultados... si hay un impacto muy grande frente a lo tradicional que es la generalidad del Decreto 2649... IAS 2 definitivamente representa unos cambios sustanciales que traerá un mayor o menor impacto dependiendo de las características de los inventarios de cada compañía (Juan Manuel Guerrero Jiménez).

Un elemento para agregar al análisis de reconocimiento y medición, es que en la medida que profundizamos en la lectura de la IAS 2, vamos encontrando nuevos elementos que nos muestran qué tan distante está de ella el Decreto 2649... uno de esos temas es el efecto que ciertas transacciones tienen sobre otros elementos del balance, por ejemplo, la IAS 2 establece que cuando existen contratos de suministro de producto, la empresa tiene un compromiso de venta... y que si en almacén se tienen cantidades menores a dicho compromiso, se debe reconocer un pasivo contingente... y nos remite a la IAS 36... es decir, IAS



2 no solamente tiene un efecto sobre el reconocimiento de lo que comúnmente se conoce como inventario físico sino sobre otros elementos del balance por situaciones muy puntuales, como son los contratos de suministro en firme (Eric J. Flórez Arias).

¿En la IAS 2 y frente al Decreto 2649, cómo se reconoce la provisión para inventario? (VECOL).

El de provisión es un tema de medición como tal... bajo IFRS las provisiones de activos desaparecen y surge el concepto de deterioro... cualquier deterioro que se identifique en los inventarios... habría que reconocer directamente como menor valor del costo del activo... este concepto de deterioro aplica en general sobre los rubros de activo (Propiedad Planta y Equipo, Inversiones y activos Intangibles)... tal vez la única excepción se encuentra en instrumentos financieros, caso específico de la cartera (Moderador).

El deterioro no se va a presentar... se tendría que dar cuando el inventario esté dañado... pero el deterioro como tal no se debería presentar si aplico el valor neto realizable... y este va a estar afectado por los activos dañados, bajas de precios en el mercado (Mariano Bernal).

El otro elemento adicional del reconocimiento en el caso por ejemplo de los inventarios que se vuelven obsoletos o que hay pérdidas por mermas, bajo IASB éstos dejarían de ser activos y habría que reconocerlos directamente como gastos porque no hay la recuperabilidad sobre esos activos... la provisión se entiende

directamente como menor valor del costo del inventario (Moderador).

Es importante la capacidad que tengan todos los funcionarios de la empresa que intervengan en el proceso para identificar las situaciones de deterioro... en la medida que uno conozca su negocio... sus inventarios... podrá identificar mejor estas situaciones... de por sí la norma parte de la base... y el Decreto 2649 también... de que el inventario es un activo dinámico que se adquiere para su venta o realización pronta... manejamos un espacio de tiempo que tiene que ser dinámico... de lo contrario debo tener la capacidad de identificar qué está pasando con algunas de mis unidades de inventarios... para que el valor neto realizable tenga un adecuado soporte (Fabio Hernán Rodríguez).

En algunos casos, como el de células o virus, el reconocimiento se hace simultáneo al proceso de producción; no es tan fácil determinar el vencimiento o antigüedad de estos inventarios, ya que determinados lotes no pasan las pruebas de calidad a pesar de no haber cumplido la vida esperada (VECOL).

Quisiera hacer una pregunta como ignorante... pensando estudiar estos términos contables y financieros que, como ahora, cambian en la definición y tienden a confundir, ¿por qué debería registrar como inventarios ciertos repuestos y materiales u otros de maquinarias? (José Ubaldo Díaz).

La norma internacional establece que esos insumos, repuestos o equipo auxiliar de la maquinaria productora de



bienes, no se consideran para la depreciación sino que se deben registrar como inventarios y solo hasta cuando sean usados o consumidos, se reconoce el gasto (Mariano Bernal).

Frente al paradigma de la definición de activos corrientes como aquellos que se espera utilizar en el periodo no mayor de un año, alguien que me antecedió planteaba que tenía repuestos de máquinas con tres cuatro o cinco años más, lo cual va en contra de la citada definición y clasificación de activos. ¿Qué tan pertinente sería proponer que dichos activos sean reconocidos como un activo fijo no depreciable? (José Ubaldo Díaz).

Acogiéndonos al concepto expresado por el doctor Fabio, debemos conocer bien nuestro negocio... nuestro inventario... ¿es significativamente importante ese activo, es relevante para la empresa dicho repuesto...?, ¿le genera beneficios futuros al negocio? (Mariano Bernal).

El caso está en que si nos acogemos a los tres elementos básicos de la norma, definición, reconocimiento y medición, al revisar la definición de la norma da margen para confusión en el alcance (José Ubaldo Díaz).

Hay una interpretación... que puede estar más asociada por el lado de la IAS 16... pero la relación es que sí considera a ese tipo de elementos... pero si son elementos necesarios dentro del proceso como tal, que no tienen la misma característica de ser un activo fijo... por el tema de la vida útil... del

costo... la naturaleza... para el IASB el tema va más allá la esencia que la naturaleza... muy importante partir del hecho de que la compañía se conozca y que se defina bien la política... la política debe identificar qué es lo que se debe reconocer como activo... repuestos como maquinaria y equipo o inventarios según su valor sea mínimo o significativo... en todo caso se sale del alcance, por ejemplo, medirlos al valor neto realizable porque no hay un precio de venta (Moderador).

...si se considera que dichos repuestos son inventarios entonces se debe considerar que son de lento movimiento y debería considera un deterioro... se pregunta: ¿sí será deterioro? Ese repuesto en el momento que lo registro como inventario, está al costo histórico, pero cuando lo voy a utilizar y lo tengo que comprar surge el valor neto realizable (VECOL).

Ahí viene un tema que lo refieren las IFRS en general el tema de criterios... el tema de las características del negocio... un repuesto en una petrolera que tiene una plataforma en altamar, por ejemplo, el costo-beneficio lo es todo, en el momento en que falle dicho repuesto; no es tan sencillo su reposición o su transporte de un lugar a otro... por ello la importancia del apoyo que va a requerir en un momento dado la alta gerencia de parte de nosotros... tenemos que documentarlos y darles las bases para que en forma conjunta tomemos la mejor decisión para fijar una política de capitalización y tratar como inventarios o propiedad planta y equipo, según el caso (Juan Manuel Guerrero).

De nuevo volvemos al tema del criterio... necesariamente al hablar de reconocimiento se termina siempre hablando de medición... con base en nuestras reflexiones ya expuestas (punto número uno), qué impactos tiene en la medición de los inventarios la aplicación del IAS 2. Sería muy importante escuchar las opiniones... sobre el tema de la improductividad... lo que podría implicar en un momento determinado no solo conocer el negocio sino estar identificando situaciones permanentes que nos permitan definir qué es improductividad o cómo la mido en mi negocio para saber qué se debe o no capitalizar (Moderador).

Se podría considerar que al hacer el presupuesto se están considerando algunos elementos de improductividad... sea con base en históricos o en base cero, siempre se va a tener capacidad instalada con un determinado porcentaje de uso... cuando arranca un proceso productivo, la distribución se hace por centros de trabajo... y éstos a su vez por segmentos de mercados o líneas... los costos fijos mensuales son mano de obra indirecta, carga fabril y gastos indirectos... los variables van relacionados con el volumen de producción... mediante un inductor como la unidad equivalente, se hace la distribución de los costos indirectos... cuidando siempre el margen respecto al precio de venta... los costos no aplicados, por no utilizar la capacidad instalada de ese centro de costos... por ejemplo, se reconocen como costo de ventas... mas no del producto (VECOL).

La norma hace referencia a un concepto importante que está relacionado... es

el tema de la ociosidad... cómo identificar esas circunstancias de incurrir en materiales o mano de obra más allá de lo normal... al punto de identificar una capacidad ociosa que pueda llegar a tener el proceso productivo... ¿es fácil identificar ese tipo de circunstancias? (Moderador).

En el caso de compañías como VECOL, se trabaja con formulaciones... las cuales tienen unos cargos por mano de obra directa, muy precisos... de alguna manera son costos estándar... ello facilita el proceso de asignación de costos... hay situaciones puntuales, como los permisos sindicales, que podrían impactar dicho estándar... en todo caso las deficiencias se reconocen como gastos y no como costos del producto (VECOL).

Frente al interrogante planteado tendremos casos de compañías como el de VECOL, que tienen sistemas de costos en sus procesos productivos... tendríamos que pensar qué va a pasar en aquellas PYMES que tienen procesos productivos... cuyas metodologías de trabajo no han previsto... los temas de capacidad ociosa o de desperdicios y demás... tendríamos que entrar a mirar con qué tipos de sistemas de información... cuenta una organización para apoyar sus procesos de gestión (Juan Manuel Guerrero).

Ese tipo de inquietudes pudiesen llevar a que necesariamente el tema de la capacidad productiva... va más allá del tema financiero como tal... tienen que involucrar aspectos de tipo técnico... sobre las cuales el preparador o el auditor de la información sustente su posición en un

momento determinado... con relación al reconocimiento y medición... la norma es clara en mencionar que no cargar al costo del producto aquello que sea más allá de su capacidad productiva óptima o que se considere ocioso... para muchas compañías la sola identificación de esos costos no es un tema fácil... mucho menos poderlos separar de la producción normal (Moderador).

Oportuno aclarar que la IAS 2 establece criterios para unas condiciones normales de capacidad instalada... y en las condiciones que no sean normales establece el criterio de ocioso (Mariano Bernal).

Podemos ver que esta nueva norma establece un criterio diferente a la teoría aquella de que las unidades “buenas” asumían el costo de las unidades “malas”... ya no debe ser así (VECOL).

Fíjese que esa es la rigurosidad en la identificación de los elementos conceptuales que los aplica técnicamente en cada norma... si se identifica cuáles son los requisitos para reconocer y medir un activo... en ese sentido, aquello que pueda ir más allá del valor recuperable de un activo, no es capitalizable... es reconocido como gasto del periodo... La pregunta es ¿cómo hacen los pequeños negocios... para identificar esos elementos dentro del proceso productivo? ...eso va a implicar para las compañías poder mejorar sus sistemas de información... sus procesos productivos, acompañarlos más allá de simples estadísticas de tipo financiero... acompañarlos de estadísticas de productividad, por ejemplo (Moderador).

A las empresas les va a tocar tener unas técnicas para medición más adecuadas... algunas no tienen sistemas de información adecuados... no tienen tecnología adecuada... esto se presenta no solamente en empresas colombianas sino también muchas multinacionales (VECOL).

¿Qué va a pasar en Colombia con el principio de causación? ...el cual está afectando mucho el proceso de medición... por la sencilla razón de que muchos de los gastos y costos en que se incurren terminan a veces difiriéndolos y cargándolos al gasto con el tiempo... el principio de causación de pronto le va a hacer mucho daño al proceso de medición en Colombia si no se mide bajo parámetros muy estrictos (Ignacio Valbuena).

Ese elemento está involucrado dentro del concepto de reconocimiento y es poder identificar el efecto del beneficio o sacrificio de los hechos económicos cuando suceden o se identifican... en principio no creo que difiera mucho con relación a lo que identificamos aquí en Colombia... hay que diferenciar es qué puedo capitalizar como mayor valor del activo o qué debo reconocer directamente como gasto, pero aplicando el concepto causación o valor devengado... sería lo que puede afectar la estructura de negocio... cambiar los niveles de rentabilidad o productividad de una compañía (Moderador).

El marco conceptual establece el principio de causación como elemento fundamental, salvo el caso de los flujos de efectivo... (Mariano Bernal).

En las empresas de manufactura, por ejemplo, es común el uso de las rutas de trabajo... con el fin de establecer los porcentajes de eficiencia y productividad... presionar a los talleres para que mejoren la eficiencia... pero no para reflejar de igual forma en la contabilidad (Jesica Arévalo).

Lo que uno interpretaría es que eso que es realidad económica, esos indicadores de productividad, debería reflejarse en la estructura financiera, en los estados financieros... (Moderador).

Esto hace que se le dé más importancia al costo estándar... definido de una manera tal que las ineficiencias puedan ser castigadas cuando corresponde... la contabilidad fabril debe reflejar todos los elementos del costo... los desfases frente al estándar deben tener un control... todo esto debe tener efectos en la parte administrativa... es allí donde se debe investigar y corregir... falta una mayor atención al comportamiento del costo (Antonio Villamizar).

Me gustaría plantear dos temas muy puntuales: uno, el de empresas prestadoras de servicios, que es un concepto diferente a lo que aplicamos nosotros... el tema puede ser muy amplio, pero escuchemos a continuación algunas opiniones, comentarios, por ejemplo, del sector financiero... (Moderador).

En Bancolombia, por ejemplo, no tenemos inventarios como tal, pero sí costos en la oficina principal... esos costos se manejan particularmente para determinar el grado de eficiencia de algunos departamentos como tal... para efectos

netamente administrativos, pero no para reflejarlos en un estado de resultados... (José Ubaldo Díaz).

En interpretación de la IAS 2 para empresas prestadoras de servicios... el sector financiero tiene sus características particulares... prestan algún tipo de servicio sobre los cuales se incurre en algunos costos... que en un momento determinado pueden ser sujetos de capitalizarse... mientras que el ingreso se genera posteriormente... es el caso de la universidad...(mano de obra, proyecto libro de IFRS...)... es el caso de las compañías aseguradoras... las firmas de auditoría, sus horas hombre son sujeto de ser inventarios... mientras el servicio es prestado (Moderador).

En la prestación de los servicios de salud en Colombia... allí siempre se ha tratado de establecer un costeo de las actividades que se desarrollan... ha sido imposible, pero creo que con esta norma se va a solucionar este impase en las EPS... (Mariano Bernal)

Considero que las empresas prestadoras de servicios, dentro de mi experiencia, no tienen ese sistema costeo como establece IAS 2... la empresa no tiene la infraestructura o no le interesa desembolsar esos recursos para esa medición, les toca tratarlos como un gasto... considero que es un tema cultural... si la empresa no tiene políticas... esa fijación de políticas debe ser unas políticas claras... (Yaznir Estévez Quebradas).

Puedo compartirles dos experiencias: en una firma de Auditoría, por ejemplo se reconocía como inventarios todo lo que

se causara por salarios y prestaciones sociales a los auditores que hubiesen ejecutado hasta el 31 de diciembre por cada uno de los proyectos... así como los insumos que se generaban por la ejecución de esos proyectos... por política esa era su posición frente al manejo de los gastos para que hubiera una relación con el ingreso que era facturado y reconocido en un periodo posterior según los términos de contratación con el cliente... la otra experiencia, es de una compañía prestadora de servicios que hacía todo lo contrario: entre más gastos reconociera en el periodo, mejor porque eso le representaba un menor margen de utilidad para presentarle a la DIAN... dos posiciones muy diferentes... no había relación con el ingreso... (Eric J. Flórez Arias).

En el caso de las obras civiles, por ejemplo, se van capitalizando los gastos en la medida que sean ejecutados los proyectos, independientemente de la facturación del ingreso... (Antonio Villamizar).

En las firmas, la experiencia que tengo es un poco al contrario... para efectos contables... independiente de cuál sea el contrato a la firma le interesa generar facturas mensuales... eso es una medición para el socio... para controlar los consumos y los honorarios facturados al proyecto... es un tema de gestión del socio... (Juan Manuel Guerrero).

El problema se presentaría en el caso en el cual el ingreso no pueda ser reconocido... debe haber una correlación entre el inventario y el reconocimiento del ingreso de acuerdo también con la

IAS 18... Si no se dan los elementos para reconocer ese ingreso por servicios... en teoría tampoco debería reconocer el costo... lo que hago es diferir el impacto a través de un inventario (Moderador).

En el caso de los abogados sí se puede ver la parte de prestación de servicios donde aplicaría la norma (Juan Manuel Guerrero).

El caso específico de los bancos... se hacen análisis de costos por clientes según el número de transacciones que realiza, pero simplemente para medir rentabilidades y tomar la decisión de qué hacemos con el cliente... no hay contabilización, básicamente es una medición... (José Ubaldo Díaz).

Ahora comentemos la relación que existe, debiera existir o no, entre el concepto valor razonable y valor neto realizable... porque la norma identifica dos conceptos diferentes... qué aplicabilidad tendría en Colombia el cálculo del valor neto realizable sobre todo para medir inventarios para fines de presentación (Moderador).

Al respecto debo manifestar que tengo una interpretación diferente a la planteada por el doctor Mariano Bernal al decir que “no puede ser igual, bajo ninguna circunstancia, valor neto realizable y valor razonable”... mi interpretación es que la norma lo que establece es que “el valor neto realizable de los inventarios *puede no ser igual* al valor razonable menos los costos de ventas”, es decir, es probable que sí sean iguales, pero puede que eventualmente no sean iguales (Eric J. Flórez Arias).

Ahí la consideración sería, porque IFRS 13 Valor razonable establece una excepción en la aplicación de IAS 2, ¿porque considera que no es valor neto de realización-valor razonable? (Juan Manuel Guerrero).

Hay un elemento fundamental al analizar el valor neto realizable: se ve que éste es determinado por la entidad de manera unilateral... mientras que el valor razonable es un tema de mercado donde hay por lo menos dos participantes, lo cual cambia la connotación... otro elemento es la naturaleza del bien... los inventarios son destinados para la venta mientras que la propiedad planta y equipo, inversiones e intangibles, no tienen tal característica... (Moderador).

Aquí hay un elemento importante a tener en cuenta y es reconocer como costo del activo algunas erogaciones que pueden ser gastos... en la medida que se capitalicen y de pronto se sobreestime el valor del activo... si el precio lo maneja el mercado, debemos estar pendientes de no sobreestimar las existencias... (Moderador).

El factor clave puede ser lo ya dicho en el sentido de que el valor neto de realización son variables que determina y maneja la entidad... mientras que el tema de valor razonable es una variable ajena a la empresa... (Juan Manuel Guerrero).

¿Estos temas cómo nos orientan los procesos de formación que están recibiendo los estudiantes... se vislumbra algún cambio importante sobre la manera

tradicional como se estaban planteando los inventarios? (Moderador).

Precisamente estamos en ese proceso de trabajarlo para poderlo evaluar... a partir de este semestre el cambio fue completo... ya no estamos haciendo comparativos con el Decreto 2649, el estudiante entra a trabajar directamente la IFRS... (María Elena Escobar).

Este semestre... estamos trabajando un marco conceptual durante todo el semestre pero poco a poco... el estudiante lo está asimilando muy fácil... (José Ubaldo Díaz).

La Universidad Externado de Colombia lo que pretende sacar son gerentes de información... lo que hemos visto hoy en el conversatorio es gerencia... entonces... no he tenido ningún problema con los estudiantes al respecto ya que no tienen que desaprender... (Mariano Bernal).

Importante resaltar varios aspectos: uno, el proceso de formación... la redefinición de políticas es muy importante... no se han definido con la suficiente claridad... conocer el negocio... identificar los riesgos del negocio... el tema de asignación de valor... ligado al tema del reconocimiento... en la definición del valor neto realizable, para muchas compañías que no tengan un sistema de información adecuado tendrán un gran dolor de cabeza... no por el hecho de que se reconozca el ingreso en un periodo diferente... otro elemento... es adicional a conocer el negocio desde el punto de estructura, es en el nivel de la productividad para identificar costos de

ociosidad que no se deben cargar a los inventarios... (Moderador).

## CONCLUSIONES GENERALES

Al abordar la reflexión sobre el reconocimiento y la medición establecidos en la IAS 2, a través de los cuatro puntos previamente propuestos por el Observatorio, se pueden extraer las conclusiones que se resumen a continuación:

Son evidentes los cambios que generará la aplicación de la IAS 2 en Colombia para el reconocimiento y la medición de los inventarios, especialmente en temas como desperdicios, tiempos ociosos, los descuentos en ventas, las muestras de productos, el concepto de costos fijos, los intereses, entre otros.

Se hace imperativo un mayor conocimiento del negocio, lo cual implica, entre otras cosas, identificar los riesgos del mismo y la incidencia en las políticas de reconocimiento de ciertas erogaciones que algunas veces deberían capitalizarse como inventarios o reconocer como gastos del periodo. Es decir, las características del negocio serán un indicador para definir de forma adecuada las políticas contables relacionadas con el tratamiento que se les debe dar a dichas partidas.

El rol del Contador en la organización es preponderante en la medida que advierte (asesore) a la alta gerencia sobre los términos de la política para reconocimiento y medición de los inventarios. También se va a requerir mejorar los sistemas de información para facilitar la identificación y medición de los ele-

mentos que sí corresponden al costo de los inventarios; por ejemplo, para medir el valor neto de realización.

De acuerdo con lo establecido por IAS 2, en relación con los servicios, para el caso colombiano, se concluye que sí tendrá aplicabilidad, pero se requiere de un cambio de mentalidad por cuanto históricamente las empresas prestadoras de servicios en su mayoría no han considerado este tema como inventarios.

En relación a si el valor neto de realización se considera valor razonable, se concluye que las fuentes de información para determinar el valor neto de realización son en su mayoría internas, lo cual difiere sustancialmente de las fuentes requeridas para determinar el valor razonable que se apoya en información del mercado. Razón por la cual se comparte la posición adoptada por IASB.

APPO /abril de 2012

## DÉCIMO OCTAVO CONVERSATORIO (25 de abril 2012)

Tema: IAS 16 Propiedades Planta y Equipo

### PUNTOS DE REFLEXIÓN

Frente a definición y reconocimiento, ¿qué diferencias encuentra usted entre el concepto Propiedad Planta y Equipo en Colombia y al concepto establecido en los estándares internacionales de información financiera?



¿Qué impactos generarían la implementación de la política de vida útil, con base en estándares internacionales de información financiera – IAS 16? ¿Existen riesgos en relación con utilidades futuras y estructura financiera, derivados de la estimación de la vida útil?

Si se utiliza el método de *valor revaluado*, las valorizaciones de Propiedad Planta y Equipo afectan las depreciaciones futuras, incidiendo en la utilidad. ¿Qué procedimientos administrativos podrían implementarse en la empresa para mitigar los efectos en la aplicación de la política de los nuevos criterios de depreciación?

Aportes de los participantes

Participación del Relator, doctor Héctor Julio Valero B.

El Relator ponente inicia el conversatorio en el orden de las preguntas planteadas en la invitación al mismo:

## PREGUNTA 1

*Valor específico para la entidad:* se requiere que el activo genere beneficios futuros para la compañía. Si cumple estas características se reconoce dicho activo como Propiedad Planta y Equipo, pero a pesar de no seguir generando beneficios económicos futuros algunas empresas continúan depreciando estos activos.

*Importe recuperable:* un concepto es el costo, otro concepto diferente es el valor por el que se intercambia.

*Reconocimiento:* se reconoce un bien por el valor en libros del activo.

En el concepto de *reconocimiento inicial* no existe diferencia entre el concepto colombiano y el concepto internacional.

En el concepto de *medición posterior* existen dos modelos: el del costo y el de revaluación. En este último concepto, el valor contabilizado se debe revisar continuamente con la realidad económica. En caso de que el valor del bien esté revaluado, dicho importe se contabiliza contra una cuenta del patrimonio (superávit). En este caso y de todas formas hay que reconocer un deterioro de valor, el cual cambia los conceptos contables y tributarios.

*Depreciación:* el concepto de vida útil de un activo se puede prolongar, hasta que el bien genere beneficios. En todo caso, el manejo de la depreciación tiene dos factores a considerar: 1) Que se re exprese; 2) Que se pueda eliminar.

La revaluación se debe hacer con alguna frecuencia, por ejemplo en Colombia, la Propiedad Planta y Equipo se debe revaluar cada vez que su valor en libros supere los 20 SMMLV, y éste corresponde a un valor razonable entregado por una persona idónea.

## PREGUNTA 2

Frente a esta pregunta se determina que si existe riesgo, se responde que si se puede incrementar la vida útil del activo entonces, sí hay impacto o beneficios futuros, pero riesgos tal vez no.

La medición de la vida útil mediante la implementación de ésta bajo los estándares internacionales afecta el capital de trabajo, el flujo de caja, pero dependiendo de los ingresos futuros, una vez traídos a valor presente.

### PREGUNTA 3

En cuanto a los procedimientos administrativos, la respuesta es no hacer nada que implique mitigar la situación real de la compañía.

### PARTICIPACIÓN DEL CORRELATOR, DOCTOR GUILLERMO LUCAS URREGO

Como complemento a los aportes del exponente se menciona, en el mismo orden de las preguntas:

### PREGUNTA 1

Los temas abordados por el relator son valederos, pero incidiría la utilización de los métodos de línea recta, el cual es el más utilizado.

Algunas empresas tienen un vehículo u otro bien y lo deprecian por un método diferente al de producción, por lo que a través de una política.

La gerencia puede prolongar la vida útil.

Un repuesto en un momento dado también puede incrementar la vida útil.

### PREGUNTA 2

Las compañías buscan reducir impuestos; entonces, a menor impuesto,

menor pago de renta, pero ese no es el único impuesto, entonces hay que ver por ejemplo el impuesto al patrimonio, el cual puede ver impactado el flujo de caja.

### PREGUNTA 3

Hay que reflejar las cifras como lo son, es decir que no hay que tener medidas para mitigar ninguna medición. Las empresas (se reitera), pretenden pagar menos impuestos.

### PLENARIA

En normas internacionales de información financieras, se ve filosóficamente el uso y no la tangibilidad del bien (Hilber Alfonso).

El costo de la Propiedad Planta y Equipo debe contener el valor de desmonte y de dejar como estaba el sitio donde se construyó dicho activo (Esperanza Jaramillo).

Una compañía debe hacer la medición de la Propiedad Planta y Equipo dentro de una política de activos uniformes. Igualmente, estos bienes se pueden clasificar en un grupo diferente o como mantenidos para la venta. Igualmente, los pagos de asesoría o de instalamentos también se registran como mayor valor del costo (Héctor Julio Valero B.).

En Colombia nos quedamos en un primer concepto que es la medición inicial; en cambio en la norma internacional lo más importante es la medición posterior; es decir, en la medición inicial tal vez estemos equiparados al

estándar internacional, mas no así en la medición posterior, donde lo único que hacemos es reconocer el mayor valor de un activo como partida del patrimonio. La Contabilidad está afectada por una carga tributaria muy fuerte, la cual no pondera lo que es la realidad económica de cada compañía sino una norma para efectos impositivos o tributarios (Hilber Alfonso).

Estamos a la expectativa para ver de qué manera la norma tributaria no va a seguir incidiendo en la norma contable; es difícil apartarse uno de los criterios contables de los efectos fiscales, por ejemplo, las depreciaciones o las vidas útiles, que no están en la norma contable, pero sí en el estatuto tributario; sin embargo, se le da toda la validez para efectos contables (Héctor Julio Valero B.).

Si la Propiedad Planta y Equipo no la estoy utilizando para producción de la compañía, no hay ingresos, ¿debo hacer una reclasificación contable? ¿también se le aplica depreciación? (estudiante). Cuando el activo no está como Propiedad Planta y Equipo no debe tener el tratamiento como tal, ya que no está generando ingresos; si lo tiene como disponible para la venta o arrendado el tratamiento será diferente (Héctor Julio Valero B.).

Al margen de las consideraciones técnicas que habrá que hacer, en este tema de Propiedades Planta y Equipo, creo que es importante nuestro rol como Contadores Públicos en el apoyo que le debemos dar a la junta directiva o en su defecto al Comité de Auditoría o a los

órganos que tenga a bien la implementación de de las normas internacionales ¿Será que hoy los miembros de junta directiva conocen los detalles de la estructura financiera de los negocios de la cual hacen parte? Este tema de Propiedades Planta y Equipo es un rubro muy sensible para la organización, vamos a tener que conocer el diagnóstico y la caracterización que vamos a tener que hacer y que tendrá una afectación de, ¿cómo voy a definir una política?, ¿para algunos activos haré consideraciones individuales o grupos homogéneos?, ¿qué tipo de vida útil voy a prever en forma individual o por grupos homogéneos? Como parte de la gerencia que somos, vamos a tener que cambiar nuestro rol y la forma como nos relacionamos con la alta gerencia. Por otro lado, si bien es cierto que la norma internacional hace una separación absoluta de los temas contables y tributarios, en la realidad vamos a tener que enfrentarnos como equipos de trabajo, como asesores tributarios; al definir una política se van a tener que correr ciertos escenarios, simulaciones de efectos o impactos que se van a dar; tendríamos que buscar una adecuada combinación en la que utilicemos las políticas contables que definamos que expongan la realidad económica, pero dentro de ese respeto a la norma de dar claridad y mostrar la realidad económica también hay una situación importante de carácter impositivo, la cual se deberá concertar con los asesores tributarios; por ello el tema de planeación tributaria que hoy día es poco usado, tendrá mucha relevancia. Una decisión en uno u otro sentido, respetando la norma internacional, tendrá unos impactos impositivos importantes.

Tendremos también que ver el respeto al inversionista en la parte financiera, máxime cuando desde el gobierno central se está procurando una mayor inversión extranjera muy importante; ellos se mueven hacia los países que ofrezcan mayores beneficios sin que tenga una alta afectación fiscal (Juan Manuel Guerrero Jiménez).

Quisiera corroborar la importancia de conocer la entidad en donde se está; y una de las variables a ver es el tema del tiempo: en la medida que una entidad lleve mucho tiempo operando, se conoce más cómo funciona y cómo sus activos están asociados a cada negocio. En un ejercicio que estamos adelantando de diagnosticar el impacto de aplicar el estándar internacional a una empresa con más de setenta años en el mercado, vemos que el resultado es que le cambia la estructura financiera de la organización (Hilber Alfonso).

Otro impacto importante que cabe resaltar es que Colombia es un país cortoplacista: queremos ver resultados máximo a cinco años o menos. Las normas internacionales nos van a obligar a hacer presupuestos a futuro en función de la máxima vida útil de los activos fijos. Planeación y presupuestos serán dos áreas que van a cobrar vital importancia en este proceso de convergencia (Mariano Bernal Cárdenas).

Me parece muy importante hacer énfasis en los elementos conceptuales que trae la norma. Uno de los elementos más importantes es la adopción por primera vez y las políticas que sean definidas para la medición posterior, los criterios

de valoración y el de las vidas útiles; estas últimas ya no deberán ser las fiscales: deberán cambiar conforme a lo establecido en los estándares, es decir, que se puede extender o modificar en un momento dado dependiendo la realidad económica de la empresa (Luis Enrique Cáceres).

Teniendo en cuenta que las valorizaciones hasta cierto punto no son buenas porque traen efectos tributarios que pueden ser negativos para las empresas, ¿qué se debería valorizar para que en cierto modo a futuro no afecten a las empresas? (estudiante).

Hay que buscar un término medio donde los activos sean mostrados al costo real pero que no le represente una carga tributaria exagerada para la compañía (Guillermo Lucas Urrego).

Hay que sacrificar impuestos o información razonable para la compañía; en este momento imperan los criterios fiscales sobre los contables y la información contable es la base para determinación de los impuestos. Lo que se esperaría es que los tributos no sean determinados con base en la información contable, a fin de garantizar que sea fiel reflejo de la realidad del negocio (Héctor Julio Valero B.).

Quisiera llamar la atención de los asistentes con respecto a las valorizaciones. En muchos casos los avalúos son manejados por unos técnicos, que algunas veces lo hacen a conveniencia del mismo profesional; como Contadores debemos estar atentos al tema de reavalúos y de la mano de la administración, para poder

determinar que quienes hagan esos avalúos tengan las competencias y los conocimientos requeridos por los entes reguladores (José Ubaldo Díaz).

En un equipo de trabajo que ya está conformado, hicimos el ejercicio, para efectos de Revisoría Fiscal, de analizar el avalúo técnico realizado por un tercero, considerando los diferentes los criterios, las características, consideraciones y juicios que tuvo a bien considerar el técnico para dar su respuesta. El diagnóstico preliminar nos indica que dicho avalúo técnico no da respuesta a las exigencias del estándar internacional de valor razonable, los criterios utilizados para su elaboración fueron los de entrada; mientras que la IFRS 13 se refiere a criterios de salida, como son ¿cuánto recibiría si entrego este activo?, habría que entrar a mirar las calidades y formación de las personas que haría dichos estudios técnicos (Juan Manuel Guerrero Jiménez).

Los avalúos que se están haciendo hoy en Colombia están muy alejados de lo que son las prácticas internacionales. Es importante estar al tanto de las diferentes metodologías que hoy se están utilizando para efectos de los avalúos (Hilber Alfonso).

Debemos destacar aquí la oportunidad que representa para la profesión la posibilidad de especializarse como peritos en avalúos técnicos; algunos ya tienen un proceso de certificación. Para el Contador esto es muy importante como quiera que en cierta forma él es responsable de la calidad de la información financiera (Luis Enrique Cáceres).

Es importante destacar que la responsabilidad de la información contable no es del Contador ni del Revisor Fiscal, realmente es del representante legal y en algunos casos también lo asume la junta directiva según la naturaleza societaria de empresa. Entonces, depende del representante legal que sea el responsable de contratar al perito que hará el avalúo. Sin pretender desligar la responsabilidad que la misma ley le establece al Contador y al Revisor Fiscal, finalmente es el representante legal quien debe responder ante terceros (Héctor Julio Valero B.).

En algunos casos la responsabilidad del Contador ante la información es por ley, por ejemplo en el caso de la certificación de estados financieros, la pregunta es ¿cómo mitigar la responsabilidad del Contador, ante esos avalúos que no reflejan la realidad económica de la empresa, pero que sí hacen parte de los elementos certificados en los estados financieros? (Yasnir Estévez Quebradas).

A propósito de una pregunta anterior que hacía manifiesta la inquietud de cómo reflejar la realidad económica sin afectar con mayor tributo a la empresa, lo que debe quedar claro es que una vez que sea adoptada la norma internacional, la esencia de todo es mostrar la realidad económica, eso no debe estar sujeto a ninguna otra consideración; y sobre esa base, mirar diferentes escenarios que sin desconocer la realidad económica pudieran tener un beneficio fiscal para la entidad. Ello habría que mirarlo con los asesores tributarios, Revisor Fiscal y director financiero (Juan Manuel Guerrero Jiménez).

El tema del avalúo es supremamente importante, pero subyacente a él hay una metodología; ésta se nos va a convertir en una política contable. El día que se quiera hacer un cambio en dicha metodología también se requerirá un cambio en la política. Desde el inicio se deben definir en forma clara todas estas metodologías, las cuales van a tener que ser reveladas en los estados financieros y no van a ser susceptibles de cambios tan fácilmente, ya que cualquier cambio debe determinar e informar el impacto (Hilber Alfonso).

Si miramos la parte de los avalúos, hoy la duda es ¿qué me garantiza que el perito está dando un estimado de vida útil real?, ¿con base en qué le creo a este evaluador, si hay otro que me está dando un dato diferente de vida útil, por ejemplo? Es como muy incierta en una organización cuyas Propiedades Planta y Equipo son la parte más representativa (Grupo Bolívar).

Bajo el ambiente de norma estándar internacional las consideraciones de la medición de activos tendrán que dar varios cambios muy importantes: primero, como Contador tengo que estar en la capacidad de evaluar el avalúo, debo apoyarme en otro equipo de trabajo que me determine si la metodología y los criterios utilizados por ese tercero son consecuentes y que realmente determina una realidad económica; el otro, es que la gerencia tiene que incorporarse más en estos momentos, van a tener que cambiar muchos informes de gestión; el representante legal va a tener que dar fe de que los avalúos, en su concepto, están bien. Es decir, hay una implicación des-

de el Contador y el representante legal. También el Revisor Fiscal para emitir su dictamen va a tener que hacer sus verificaciones de la Contabilidad; con el tiempo va a ser necesario estudiar más, capacitarse, apoyarnos más en otros especialistas, que determine que ese avalúo refleja la realidad económica del negocio, tenemos que entrar a mirar los criterios utilizados por el perito. Todo esto para decir que se pone a prueba el criterio del Contador Público para confiar o no en un informe de peritos evaluadores (Juan Manuel Guerrero Jiménez).

En relación con el tema de los impuestos, no hemos llegado a mirar en el contexto general la posición real de las empresas en el contexto colombiano; somos un país regido por unos entes de control, unas entidades que nos fiscalizan y supervisan; estas entidades normalmente no están del lado de las empresas sino del lado del gobierno o de la parte tributaria; desafortunadamente hasta el momento entidades como la Superintendencia Financiera no se han pronunciado mayormente en relación con la implementación de normas internacionales; para las empresas no debemos manejar temas lejos de lo que será la parte tributaria, existe una brecha muy grande en temas como valor razonable, avalúos comerciales y el precio de mercado, sobre todo en la parte de activos fijos. Este año, por ejemplo, por parte de Planeación se han realizado reavalúos, los avalúos de los inmuebles han subido un 30% o 40%; no nos podemos alejar tanto de la parte tributaria, por el hecho simplemente de querer mostrar nuestra parte contable

al ciento por ciento (José Arquímedes Domínguez).

Yo considero que el gobierno va a fijar su posición fiscal; su interés será establecer la base impositiva; el Contador con su criterio profesional tendrá que establecer las diferencias que se presentarán entre lo contable y lo tributario; se va a requerir el reconocimiento de pasivos o activos diferidos para reflejar dichas diferencias entre lo fiscal y lo contable; se va a requerir un área especial dentro de las empresas para conciliar las diferencias, entre el impuesto determinado con las bases fiscales y las bases contables (Mariano Bernal Cárdenas).

En relación con la pregunta que se hizo sobre los elementos a tener en cuenta para la depreciación, complementaríamos diciendo que el fundamento del elemento básico que cambiaría el método sería la vida útil contable; por ejemplo, en el caso de una aeronave, cada componente se puede depreciar en forma separada según la vida útil de cada elemento; para la norma internacional la vida útil se desprende del elemento (Luis Enrique Cáceres).

Para pasar al siguiente punto de reflexión alguien me quiere responder, ¿qué se entiende por vida útil? (Moderador).

Es el tiempo durante el cual un activo genera ingresos antes de que se agote, acabe o termine su productividad (estudiante).

¿Qué impactos o qué riesgos tendrá la implementación de la IAS 16? (Moderador).

Considero que impacta todo. Partamos, por ejemplo, de las Unidades Genera-

doras de Efectivo, a las cuales, según el estándar, hay que determinarles sus ingresos y gastos, fijando políticas de uso, independientemente del tipo de negocio del que estemos hablando; es el caso de un parqueadero en una clínica o en un centro comercial (Hilber Alfonso).

Definitivamente yo no veo ningún riesgo, pero sí hay un impacto; eso se reflejará en los indicadores financieros; por aplicar la norma y tomar en cuenta las vidas útiles adecuadas, no debería representar ningún riesgo (Héctor Julio Valero B.).

El riesgo existe en la medida en que algunos reavalúos a los cuales se les aplicarán las nuevas vidas útiles, seguramente éstas serán diferentes según el evaluador escogido y eso se va a reflejar en los resultados financieros y económicos con un efecto en reparto de dividendos. No estamos hablando de riesgo del negocio en marcha, por ejemplo (José Ubaldo Díaz).

Debemos tener en cuenta que al hablar de riesgos, podemos ver que éste puede tener un impacto negativo o positivo (Guillermo Reyes).

En el tema de vidas útiles es importante aclarar un concepto que maneja el estándar internacional: es el tema de los accionistas y su participación en las sociedades. Al utilizar vidas útiles a mayor tiempo, esto va a impactar a resultados y consecuentemente los dividendos a repartir. Parte de lo que establece la norma es que debemos ser razonables al momento de aplicarla, sin que vayamos a afectar a los accionistas minoritarios; es decir, sí



existe un impacto dependiendo el criterio que apliquemos al escoger las vidas útiles e inclusive puede tener un impacto legal si los accionistas minoritarios se sienten lesionados; debemos revelar, en los informes, los diferentes criterios utilizados en cuanto a vidas útiles y depreciación (José Arquímedes Domínguez).

Tomando como referencia el caso más cercano de implementación de IFRS que es el caso chileno, en términos generales la aplicación de las vidas útiles puede generar unos efectos positivos o negativos según el tipo de compañía y su actual estructura financiera; en esencia las vidas útiles reales económicas suelen ser mayores a las utilizadas fiscalmente, lo cual puede generar un efecto que a la hora de valorar sus activos, el valor en libros puede ser mayor en relación con lo que se determinen con avalúos técnicamente realizados: eso va a generar unos efectos positivos o negativos en el patrimonio. Esa es la gran preocupación: ¿qué va a pasar con el patrimonio al momento de aplicar los criterios del estándar? (Luis Enrique Cáceres).

Respecto a la pregunta de qué estamos haciendo para medir el impacto de aplicar este estándar, podemos afirmar que nadie o casi nadie está trabajando en esto; debemos propender porque los directivos y representantes legales entren en razón y comiencen a desarrollar los análisis para medir los efectos de aplicar el estándar y tomar de manera temprana las medidas que sean pertinentes (Guillermo Lucas Urrego).

El presupuesto debería ser una herramienta para poner en contexto a la

gerencia de los efectos que tendrá la aplicación del estándar en cada compañía, en los activos, pasivos y patrimonio. Esta estrategia nos permite medir de manera anticipada dichos efectos, sin necesidad de hacer afirmaciones negativas respecto a los efectos de las normas, generando pánico o temores a la administración (Héctor Julio Valero B.).

En relación con los cambios de forma por la aplicación de este estándar, debemos tener en cuenta las nuevas taxonomías de reportes, los cuales van a quedar unificados dentro del esquema XBRL; esto va a permitir eliminar los múltiples formatos requeridos por distintos reguladores, hoy día (Luis Enrique Cáceres).

La norma internacional no menciona los ajustes integrales por inflación, y teniendo en cuenta que algunas compañías al hacer la adopción por primera vez van a registrar sus activos al costo, la pregunta es ¿qué hacer con los ajustes integrales por inflación? (DAVIVIENDA).

Lo que establece la norma es que se debe determinar el valor razonable y el valor reducido frente al valor en libros y la diferencia reconocerla como valorización o pérdida por deterioro, según el caso. Posteriormente se hace la actualización (Héctor Julio Valero B.).

Quisiera compartir la preocupación respecto a la aplicabilidad de esta norma en los fideicomisos, especialmente en el tema de la responsabilidad de la información, teniendo en cuenta que allí se manejan diversidad de activos,

estamos sujetos a las políticas y criterios fijados por los fideicomitentes, que son muchos, y cada uno aplica criterios diferentes para valorar sus activos y nos están trasladando a nosotros esas desviaciones de criterios e inclusive metodologías (Gladys Coronado).

Ese tema de los fideicomisos es un tema para abordar en el centro de estudios. Pienso que es una problemática generalizada y que amerita una investigación (Juan Manuel Guerrero Jiménez).

## CONCLUSIONES GENERALES

Al abordar la reflexión sobre la definición y el reconocimiento establecidos en la IAS 16 para propiedades planta y equipo, se pueden extraer las conclusiones que se expresan a continuación:

Frente a la definición, medición y reconocimiento, son muchas las diferencias que se pueden encontrar entre el concepto de Propiedades Planta y Equipo que se maneja en Colombia comparado con el concepto establecido en el estándar internacional; especialmente en la fijación de criterios para determinar vidas útiles, los métodos de depreciación, procedimientos para determinar el valor de los activos, así como el tratamiento contable de las diferencias entre la utilidad comercial y la utilidad fiscal.

Evidentemente, las características del negocio y la forma como sus Propiedades Planta y Equipos estén generando flujos de efectivo a futuro, serán un indicador para definir adecuadamente las políticas contables relacionadas con

el tratamiento que se les debe dar en cuanto a depreciación, valorización y reconocimiento. En relación con el tema del valor de los activos, por ejemplo, en Colombia se hace una medición inicial y no se tiene como práctica revisarla posteriormente; pero, por otro lado, respecto a los avalúos que eventualmente se hacen, existen dudas de si realmente corresponden a un criterio técnico adecuado de medición, como puede ser el valor razonable.

Al margen de las consideraciones técnicas que de por sí son bien importantes, debemos ser conscientes de lo determinante que es el rol del Contador Público en apoyar a la gerencia, especialmente en la definición de políticas contables para el tratamiento de todo lo relacionado con Propiedades Planta y Equipo, es decir, criterios para establecer las vidas útiles o los métodos de depreciación a utilizar. Otro elemento clave a considerar será la planeación tributaria, que tendrán que considerar las políticas contables definidas por cada organización para las propiedades planta y equipo.

Las autoridades tributarias tienen el reto de fijar su posición con respecto a las bases que serán utilizadas para determinar los tributos. Por su parte, el Contador Público y su equipo tendrán que fortalecer su criterio profesional para procurar que en los informes financieros se refleje la realidad económica de los negocios, y para efectos fiscales ajustarse a las disposiciones fiscales vigentes.

Existen sectores económicos como el de los fideicomisos donde falta información

sobre la magnitud del impacto que tendrá la aplicación del estándar internacional IAS 16, sobre todo porque aún no existe uniformidad, por ejemplo, entre los fideicomitentes para valorar sus activos. En otros sectores, los empresarios no han sido lo suficientemente receptivos para ir determinando en forma temprana unos procedimientos que permitan cuantificar los impactos en la estructura financiera de su compañía; desde ya se deben identificar las áreas que tendrán un mayor impacto, estableciendo las políticas y procedimientos para tener un proceso de transición lo menos traumático posible.

APPO/mayo de 2012

## DÉCIMO NOVENO CONVERSATORIO (31 de mayo 2012)

Tema: IAS 36 Deterioro del valor de los activos

Puntos de reflexión:

¿Cómo reducir la subjetividad en el cálculo del deterioro de valor, dadas las múltiples variables que se determinan con base en mercados poco activos?

Teniendo en cuenta que el orden de imputación del deterioro de valor se debe aplicar también a los “activos comunes” de la entidad, ¿qué críticas tiene usted, considerando que estos activos tomados en forma independiente no generan flujos de efectivo?

¿Cuál es la diferencia práctica entre Segmentos de Operación y Unidades

Generadoras de Efectivo, cuando estas últimas cumplen los umbrales de la NIIF 8?

## APORTES DE LOS PARTICIPANTES

### PARTICIPACIÓN DEL RELATOR, DOCTOR JUAN FERNANDO MEJÍA

El relator ponente inicia el conversatorio destacando varios aspectos del Deterioro del Valor de los Activos en el marco de la IAS 36 y de los cuales se destacan:

El nuevo marco conceptual publicado en 2010 por el IASB eliminó el criterio de la prudencia. Igualmente la IAS 36 no tiene en cuenta el concepto de las provisiones, mientras que la IAS 37 impone ciertas condiciones para el reconocimiento de ciertas provisiones. En Colombia, el Decreto 2649 de 1993 sí permite anticipar gastos a través de la prudencia y el reconocimiento de provisiones, sin condicionarlo a la neutralidad.

También desde el 2010, se logra una transversalidad de los estándares internacionales. Parte de dicho hecho es la no aceptación de provisión para inventarios. Bajo el estándar internacional, el valor de los inventarios se puede reducir solamente si están por debajo del costo, pero no es posible reconocer provisiones para inventarios.

Para el reconocimiento de provisiones (deterioro) de cartera, la IAS 39, párrafo 59, condiciona dicho reconocimiento al

hecho de que sí y solo sí, al recuperarlo se reconozca también como un ingreso. Solo cuando se tiene la evidencia o se puede probar de hechos pasados que hagan altamente probable la no recuperabilidad de dicha cartera. Si el valor en libros es superior al importe recuperable, entonces sí se acepta reconocer el deterioro del activo.

El tratamiento descrito en el punto anterior tiene algunas excepciones para el caso de la plusvalía y los activos intangibles, cálculos que se hacen en forma anual.

Hoy día es alta la subjetividad en la auditoría al cálculo de algunas estimaciones formuladas por la gerencia; una de ellas es el valor de uso, lo cual se da por factores externos como la volatilidad de las tasas de interés o los riesgos financieros.

Los temas de medición no tienen reglas claras, pero ¿qué tan dispuestas están las empresas en revelar su información? En Colombia no hay unas reglas claras para el manejo de las provisiones. En el ámbito internacional, cada vez son más cuestionadas las incertidumbres en la estimación. ¿Por qué se utilizan como referencia de medición los bonos de los EEUU, para medir un activo, si está probado que su confiabilidad no es la más apropiada?

El PCAOB está advirtiendo respecto a los desafíos que está planteando la alta volatilidad del mercado y de la subjetividad para calcular los valores de referencia, por ejemplo. Por su parte, la Reserva Federal de los Estados Unidos está cuestionando las inexactitudes y

ambigüedades que se manejan en los modelos de riesgo, sobre todo el nivel de subjetividad que se aplica en ellos.

También se está hablando sobre la opacidad, que consiste en la dificultad inherente o falta de capacidad del auditor para verificar de manera oportuna los insumos de entrada del modelo.

Los sistemas regulatorios juegan un papel importante en un ambiente de los estándares internacionales.

La relación entre las firmas de Auditoría y las entidades externas, incluyendo los clientes y los especialistas de evaluaciones, algunas veces, para no perder cierto tipo de negocio, no alertan sobre las volatilidades que pueden estar detrás de las mediciones o las subjetividades de éstas, en un entorno de mercado.

A las Pymes no se les permite la valoración de la Propiedad Planta y Equipo, si se cumplen dos condiciones: a) No se tienen para la venta; b) Si no es posible evitar la subjetividad en la medición.

Se pregunta: ¿a quién le interesa probar el deterioro de valor, si la gerencia no está interesada en ese tema?

Mientras a las NIIF no se les impongan barreras impositivas o restrictivas para que se cumplan, no serán aplicadas con un sano criterio; el entono legal y en especial el fiscal, es el que normalmente dará la pauta.

No se puede ir a estándares internacionales mientras los profesionales no se encuentren bien capacitados.

## PARTICIPACIÓN DEL CORRELATOR, DOCTOR JAIME IVÁN ÁNGEL

Como complemento a los aportes del exponente se menciona, en el mismo orden de las preguntas:

Es preocupante ver casos de empresas, algunas multinacionales inclusive, en donde el personal aún no está preparado para el tema de Estándares Internacionales; en otras, esta labor se está delegando a las grandes firmas de Auditoría.

¿Qué pasa con las Pymes? Hay que tener en cuenta que estas empresas algunas veces no tienen la estructura ni los recursos para atender proyectos como el de la aplicación de los IFRS.

La gerencia estima los valores razonables de acuerdo con su experiencia, lo que permitiría concluir de manera preliminar que no están preparadas para hacer cálculos de deterioro, con una metodología técnicamente adecuada.

## PLENARIA

El Moderador plantea que el debate sea desarrollado en torno a cada uno de los puntos de reflexión sugeridos por el grupo organizador del conversatorio.

Pregunta 1. ¿Cómo reducir la subjetividad en el cálculo del deterioro de valor, dadas las múltiples variables que se determinan con base en mercados poco activos?

Existen los umbrales (Juan Fernando Mejía).

Jamás una Unidad Generadora de Efectivo –UGE– puede superar un segmento. Se pueden tener UGE a nivel de activos (participante).

En la práctica no se aplica lo anterior (Juan Fernando Mejía).

El segmento puede ser toda la empresa y se contradice (participante).

La mecánica consiste en identificar los activos más importantes de la compañía y a ellos aplicarles el deterioro. Las pérdidas por deterioro de una compañía, entre menos número de unidades conformen, el cálculo de la pérdida es menor. Calcular el valor futuro obliga a la compañía a presupuestar a largo plazo, lo cual es un reto porque venimos de una cultura cortoplacista en temas de presupuestación (Mariano Bernal).

Los flujos para el cálculo del deterioro no pueden superar los cinco años (Jaime Iván Ángel).

Las NIIF obligan a presupuestar a largo plazo (Juan Fernando Mejía).

La subjetividad se mitiga con el fortalecimiento de los criterios. Hoy día, por ejemplo, el mayor riesgo de los escenarios es el de la volatilidad de las condiciones. La gerencia finalmente impone su criterio sobre el de los expertos y del mismo auditor. Los criterios se deben cambiar de forma continua. Si tenemos tres profesionales, hay tres resultados y opiniones distintas ¿quién contrata al Contador Público? La gerencia y es ella la que mejor vela por sus intereses; aunque se tengan todas las cifras, siempre

se requieren más argumentos (Ricardo Rodríguez Pinzón).

Una de las formas de reducir la subjetividad será el sistema de control interno en las organizaciones. Allí será clave un adecuado ambiente de control. Un propósito del Sistema de Control Interno es buscar la confiabilidad de la organización. Debe haber un cambio de conciencia. Un ambiente de control relajado hace que la subjetividad sea grande. ¿Cómo contribuir desde la profesión para que con posturas podamos reducir la subjetividad? Desde la profesión y la academia, se debe dar un énfasis en el componente de control (Juan Manuel Guerrero).

El Contador Público promedio no tiene fortalezas en temas matemáticos ni económicos, a pesar de que recibe formación en dichos áreas. Por ello el desarrollo profesional es importante (Ricardo Rodríguez Pinzón).

El tema de las IFRS, incluida la IAS 36 para el tratamiento del deterioro del valor de los activos, es competencia de toda la organización; no solamente del Contador Público, es decir, debe involucrar a varios profesionales (Jaime Iván Ángel).

Si bien el control interno es uno de los mecanismos para mitigar la subjetividad, su criterio e independencia está más cuestionable que el de la Auditoría Externa. Existe lo que se denomina el triángulo del control, conformado así: a) quien emite el estándar de contabilidad; b) quien emite el estándar de auditoría; c) el que castiga o premia a las firmas,

hace falta para completar el triángulo. El valor razonable no es lo que diga el perito, sino el valor de salida, pero se debe documentar debidamente el avalúo, ya que no se habla de exactitud, sino de razonabilidad. Es importante que se establezcan normas claras para completar el triángulo; puede suceder que las IAS sean muy avanzadas para la época, pero nadie las cumple, porque nadie será sancionado, si éstas no se aplican (Juan Fernando Mejía).

Es importante precisar que la misma IAS 36 establece que no todos los activos se someten a deterioro. Por otro lado, la subjetividad se puede *evitar*; los Contadores Públicos tenemos herramientas para proyectar los beneficios futuros del valor de uso de un activo. El Contador Público debe cambiar de actitud y desarrollar métodos y técnicas; esta es la oportunidad para que salga del rol de simple preparador de información. También observo que se está prejuzgando la función y actividad de los administradores y accionistas, al insinuar que manipulan la información y eso no debe ser así. Pareciera que estamos creando un mal ambiente o buscando ideas para ver el “quiebre” de la norma (Héctor Julio Valero B.).

Los programas de Contaduría Pública tienen una responsabilidad social. Sería interesante ver ¿qué tenemos como propuesta Curricular? Y, por otro lado, ¿qué necesitamos para la profesión? En el caso de Universidad Externado de Colombia, por ejemplo, nuestra propuesta curricular, revisada en 2009, está proyectada para el 2019 (Juan Manuel Guerrero).

Observo que se han dicho varias cosas. Una de ellas, que la pregunta parece que no procede. Desde mi punto de vista, esta primera pregunta está bien formulada. En primer lugar, porque la subjetividad no se puede evitar, pero sí reducir o mitigar sus impactos. Se ha señalado, por ejemplo, que una de las formas es el fortalecimiento del Control Interno; yo agregaría que dentro de ese componente, un elemento importante es la definición de políticas claras en relación con el tema del deterioro del valor de los activos. Otra estrategia es que el Contador Público debe ejercer una función de liderazgo dentro de las organizaciones para las cuales trabajan; allí deben jalonar los procesos de cualificación de los sistemas de información. También se ha dicho que los ponentes están creando un mal ambiente a esta norma; lo que yo percibo es que lo que están es advirtiendo de las posibles barreras que encontraremos durante la aplicación de este y otros estándares, los futuros tropiezos. Un buen profesional se debe asegurar de tener bien documentado su trabajo, antes de presentar los informes financieros, con las causas y efectos de aplicar las IFRS como la de deterioro (Eric J. Flórez Arias).

Cambiaría la pregunta por cómo lograr una subjetividad responsable, con personas con criterio sólido y empresas con sistemas de Gobierno Corporativo y responsabilidad social. Desde la academia se debe reforzar la ética (María Elena Escobar).

Código de ética de IFAC... Fortalecimiento de Control Interno... Documentar los cálculos... Triángulo y mayor

independencia entre los reguladores (Juan Fernando Mejía).

Pregunta 2. Teniendo en cuenta que el orden de imputación del deterioro de valor se debe aplicar también a los “activos comunes” de la entidad, ¿qué críticas tiene usted, considerando que estos activos tomados en forma independiente no generan flujos de efectivo?

La empresa es una UGE. Los activos comunes no son objeto de deterioro. Se deben utilizar fuentes internas y externas. El intangible de vida útil indefinida no se amortiza pero sí se deteriora (Mariano Bernal).

La Ley 1116, relacionada con la Super-sociedades, o ley de insolvencia trata el tema... El papel del Contador Público es garantizar la confianza (Juan Fernando Mejía).

En algunos casos no se calculan valor de uso ni valor razonable, en casos de restricciones. Se debe revisar periódicamente (cada mes) la medición, pero si se presentan estados financieros e informes anuales (Juan Fernando Mejía).

Los estados financieros se presentan en forma anual, según lo estipulan los estándares (Juan Fernando Mejía).

La aplicación de la IAS 36 afecta a las empresas a futuro (Juan Ignacio Valbuena).

Las grandes compañías son Pymes en Colombia. Las empresas deben establecer sus políticas y el Marco Conceptual habla de Gobierno Corporativo y con-



flictos de interés, sobre el tema de NIIF (Juan Fernando Mejía).

Pregunta 3. ¿Cuál es la diferencia práctica entre Segmentos de Operación y Unidades Generadoras de Efectivo, cuando estas últimas cumplen los umbrales de la NIIF 8?

Segmentos de operación maneja Bancolombia, una Caja de Compensación, etc. Un segmento puede ser una UGE (Mariano Bernal).

Ver el caso de La Polar, en donde se cayó el segmento de seguros y Tarjeta de Crédito, debido a que empezaron a refinanciar (Alba Rocío Carvajal).

Como alumna, he observado que las petroleras llevan todo hacia las UGES. No tienen como tal un segmento definido (participante).

## CONCLUSIONES GENERALES

Al abordar la reflexión sobre la definición y el reconocimiento establecidos en la IAS 36 para el deterioro del valor de los activos, se pueden extraer las conclusiones que se expresan a continuación:

En primer lugar, se concluye que la determinación del Deterioro del Valor de los Activos es un asunto bastante complejo, en especial por el grado de subjetividad que puede tener involucrado. Así, por ejemplo, las organizaciones que tienen una infraestructura fuerte y una asignación importante de recursos, tendrán la oportunidad de desarrollar herramientas menos sujetas

a la subjetividad, dando como resultado cifras y datos más razonables. Pero por otro lado, la mayoría de Pymes, que en principio no cuentan con los recursos ni la disposición para asumir los cambios que requiere la norma, tendrán un grado mayor de dificultad. A todo esto se debe agregar que cada organización por sí sola tiene sus propias limitaciones, para lo cual se va a requerir que cada una haga su mejor esfuerzo, para lograr la medición y el reconocimiento más razonable o más ajustado a su realidad económica.

Un segundo tema de conclusión se refiere a que no hay suficiente personal preparado para el proceso de convergencia al modelo IFRS en general; hecho que se evidencia inclusive en algunas sucursales de empresas extranjeras. Se hace necesario poner en marcha un plan de capacitación masiva en normas internacionales, pero también revisar la propuesta curricular de las distintas Facultades con programas de Contaduría Pública, para que la propuesta curricular incluya las IFRS como uno de sus principales ejes, advirtiendo que en una economía cada vez más interdependiente y globalizada, el profesional de la Contaduría Pública tiene el reto de apoyar en el desarrollo de soluciones para que el sistema de información empresarial realmente se constituya en un elemento clave en el proceso de toma de decisiones.

Desde el punto de vista técnico, en la determinación del Deterioro del Valor de los Activos son manifiestas las preocupaciones en temas como la subjetividad para establecer las variables

con las que se ha de determinar dicho deterioro, en especial por las condiciones cambiantes del entorno económico y social en que se desarrollan las variables o premisas de cada modelo o escenario evaluado; cabe mencionar las tasas de descuento (interés) o las proyecciones macroeconómicas. También existe confusión para diferenciar conceptos como el de las Unidades Generadoras de Efectivo –UGE– frente al de Segmentos de Operación.

Estos hechos abren el debate inclusive para plantear que en vez de utilizar expresiones como la de “reducir la subjetividad”, se hable de aplicar una “subjetividad responsable”.

Es perentorio también, que hay que lograr un mejor nivel de madurez profesional, entendida como la existencia, aplicación y aceptación de mejores prácticas que redundan en beneficio para las entidades, los inversionistas y, por supuesto, la comunidad en general. Dentro de esas buenas prácticas se encuentra el fortalecimiento del control interno y un ejercicio profesional fuertemente apegado a la ética.

Una vez más, el Contador Público está llamado a ejercer una profesión con liderazgo tanto desde lo ético, con sus actitudes personales, como de lo técnico-profesional, potencializando sus competencias conceptuales y prácticas para determinar el Deterioro del Valor de los Activos en particular y de preparar, analizar y presentar información financiera bajo el esquema IFRS, en general. En este punto la academia tiene una importante misión a través

del fortalecimiento de los programas de Contaduría Pública, tanto en sus componentes de la técnica contable como en el económico, matemático y administrativo.

APPO/junio de 2012

## VIGÉSIMO CONVERSATORIO (23 de junio 2012)

Tema: IFRS 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

Puntos de reflexión:

¿La implementación de IFRS 5 para la alta gerencia será más un reto cultural (actitud) y de control que de aplicabilidad?

¿Cómo abordar el dilema de Activos Mantenidos para la Venta versus Activos que serán abandonados o dispuestos de otra forma diferente de vender, en la aplicación de esta norma?

## APORTES DE LOS PARTICIPANTES

### PARTICIPACIÓN DEL RELATOR, DOCTOR MARTÍN CHOCONTÁ MELÉNDEZ

El relator ponente inicia el conversatorio destacando varios aspectos de los Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas, comentando casos aplicados de la IFRS 5, sin pretender una explicación detallada de ésta, y de los cuales se destacan:

La problemática en la aplicación de la norma nace del manejo administrativo (la cultura del silencio) que se tiene de la disposición a los activos fijos que por alguna circunstancia entran en desuso. En ocasiones, algunos directivos creen que entre más silencio guarde la compañía, estará más protegida.

De lo anterior se desprende que, muchas veces, el último en enterarse de la venta de activos e, inclusive, segmentos del negocio, es el Contador; sin reconocer que ella es la persona encargada de preparar la información financiera.

Si la empresa no sabe qué hacer con los activos fijos en desuso, tiene dos opciones, que en todo caso generan un impacto en resultados:

Deteriorarlo.

Abandonarlo, donarlo o venderlo.

Para ello, las empresas cuentan con indicadores de carácter interno y externo. En todo caso se debe tener como regla que los activos mantenidos para la venta o en Operaciones Discontinuas, se deben:

Separar del resto de activos.

Reclasificar en la sección de activos corrientes; en el balance.

Suspender la depreciación de estos activos.

Es perentorio que se cambien algunos paradigmas culturales de las empresas en el tema de las revelaciones, ya que muchas están ancladas en la premisa de

que “entre más digo, más me cuestionan”, y por lo tanto asumen la posición de informar lo estrictamente necesario. Pero también el Contador debe desarrollar más su escepticismo profesional.

Los preparadores y auditores de la información tienen un gran reto. Los estados financieros deben contener la clasificación y la revelación apropiada de operaciones discontinuadas. Dicha reclasificación debe hacerse tan pronto se haya tomado la decisión de vender el activo, en un plazo no mayor a un año.

Es importante tener en cuenta que bajo la IFRS 5 el concepto de bien abandonado es diferente al de Disponible para la venta. Para los bienes abandonados no aplica la IFRS 5, y en caso de prever que el abandono sea en un plazo menor a su vida útil, debe acortársele la vida útil según la previsión de uso, quedando en ceros su valor en libros al cumplir dicho plazo.

En algunas ocasiones hay que seguir usando el activo así se tenga para la venta y en condiciones de IFRS 5. La experiencia indica que en un caso de abandono de bienes, puede suceder:

Se abandonan bienes.

Se venden bienes.

Se indemniza personal.

Se debe distinguir cuáles bienes se venden y cuáles se abandonarán y, en algunos casos, aplica el pago de dividendos con bienes.

## PARTICIPACIÓN DEL CORRELATOR, DOCTOR FERNANDO CASTRILLÓN

Como complemento a la ponencia del Relator, el correlator desarrolla en su participación los siguientes puntos:

En el caso de IFRS 5, los Contadores hacen una aproximación más financiera y menos contable, ya que los cálculos y resultados de la aplicación de este estándar afectan la valoración de las empresas. Se debe preguntar cuánto Ebitda generó la empresa y con qué porcentaje, y cuánto me generaría si utilizo el 100%. Algunas veces se escucha la irónica expresión “Ver el futuro es lo que no hacen los Contadores”.

Las operaciones discontinuadas en Colombia no se han trabajado mucho. El objetivo de la información financiera es la comparabilidad de la misma, y las operaciones discontinuadas se trabajan con la comparabilidad para ver si una compañía es competitiva y productiva.

La aplicación de esta IFRS genera un gran impacto en la valoración de las empresas y por lo tanto en la economía, en el nivel de desempeño y en los indicadores. Por ello la importancia de apoyarse en herramientas tecnológicas para los análisis financieros y tener un adecuado soporte de las decisiones.

La adecuada clasificación de los activos hace ver la eficiencia de la compañía.

## PLENARIA

El Moderador plantea que el debate sea desarrollado en torno a cada uno de los

puntos de reflexión sugeridos por el grupo organizador del conversatorio.

Pregunta 1. ¿La implementación de IFRS 5, para la alta gerencia será más un reto cultural (actitud) y de control que de aplicabilidad?

La pregunta se ve perfilada por el lado de la aplicabilidad. Si un activo no se va a vender, entonces se debe hacer como si no pasara nada, es decir no se afecta ningún registro ni revelación. Entonces, para la reclasificación el activo debe estar más que vendido (en caso de que esa sea la intención). El costo-beneficio de la valoración puede ser más oneroso para la compañía (Mariano Bernal).

En caso de que existan dudas sobre la posibilidad de venta del activo, la pregunta desde la parte del negocio es ¿por qué quiero vender un activo o conjunto de ellos? Y se encuentra con la siguiente respuesta: porque no me está generando utilidad o una rentabilidad promedio esperada. Por ejemplo, el negocio no produce ingresos o está generando pérdida o su rentabilidad baja el promedio de la compañía en general, y allí se tiene un problema por resolver. En síntesis, la idea es no evitar los retos, porque la problemática con los bienes no productivos siempre existirá (Martín Chocontá).

Las entidades financieras tienen bienes recibidos en dación en pago. Pero en caso de que dichos bienes no se vendan, se presenta una situación de riesgo. Se pregunta: ¿aplica la IFRS 5 para estos bienes? (participante).

La entidad debe hacerse la siguiente pregunta: ¿hay intención de venta?, ¿hay un plan de venta? Piensa que si se cuenta con las características, ¿se respeta el valor razonable? Indudablemente en este tipo de situaciones siempre hay un desgaste administrativo, bien fuerte. (Martín Chocontá)

Frente al tema de los activos tóxicos, ¿qué tanta aplicabilidad tiene la IFRS 5? (Juan Ignacio Valbuena).

Para casos como el planteado, aplicaría la NIC 39 y no la IFRS 5 (Martín Chocontá).

Los Contadores vemos la norma sencilla, pero desde mi punto de vista hay dos aspectos para aplicar la IFRS 5: primero, que los activos no generen beneficios económicos futuros; segundo, que el activo tenga un valor recuperable. Todas las empresas tienen la intención de vender sus activos una vez que éstos no cumplan con los dos criterios anteriores; la sola intención de vender el activo no es suficiente para efectos de clasificar y presentar el activo como mantenido para la venta, independientemente de que se vaya a vender el bien en uno o dos años (Héctor Julio Valero).

Primeramente se diría que es un reto de aplicabilidad, pero como todo parte de la alta gerencia, es un reto mayor debido a que la cultura empresarial en nuestro medio es a “conservar” la información clave y no revelarla en forma adecuada. La pregunta es ¿cómo romper eso? Es un tema más cultural y que en ocasiones trasciende a lo ético (María Elena Escobar).

El tema de las normas internacionales en nuestro país representa un cambio cultural tanto para los Contadores como los gerentes de empresas, principalmente, ya que por lo general la gerencia informa sus puntos fuertes y no está dispuesta a revelar sus puntos débiles (Esperanza Jaramillo).

Los negocios se venden, generalmente estando en marcha; en el evento de que el Contador y el Revisor Fiscal conozcan de esta información, ¿cómo revelarlo sin afectar la imagen de la compañía o su valoración? (Héctor Julio Valero).

Debe existir un plan formal de venta. Dependiendo del tipo de empresa, agencia, sucursal o filial, el cambio de dueños o propietarios afectan en forma tangencial o frontal el valor de la empresa. En muchos casos la prudencia es excesiva, mientras que en otros es demasiado relajada. Pero es importante tener en cuenta que es diferente el concepto de activos disponibles para la venta y un activo dispuesto (Martín Chocontá).

En la práctica, el tema de la revelación de cualquier hecho económico, la administración lo debe enfocar con un criterio de materialidad de ciertas cosas; es decir, en un ejercicio de valoración, ésta incluye los activos más significativos en valor. Sucede que en ocasiones el Auditor no tiene suficiente claridad para manejar dicho criterio; siempre o casi siempre la gerencia va apegada al término de materialidad (Diego Arango Terán).

La materialidad no es un tema exclusivo de los Auditores y debe mirarse con

mucho cuidado, ya que usualmente los activos no corrientes mantenidos para la venta no son materiales; allí tenemos que verla en forma global y con la premisa de costo-beneficio de la información. Por otro lado, la materialidad no es un asunto del Auditor sino de la gerencia, definida como el error máximo permitido en los estados financieros sin que éstos conduzcan a errores en la toma de decisiones por parte de la gerencia o de los terceros (Martín Chocontá).

En mi parecer, la materialidad depende de quien tenga en un momento determinado el poder de revelar o no la información. Es decir, no solo es un problema estructural, de actitud, cultural o de aplicabilidad (Yasnir Estévez Quebrada).

También puede decirse que el asunto no es de materialidad ni de aplicabilidad sino de razonabilidad de la información financiera; que allí se refleje y reconozca la realidad económica de los negocios (Héctor Julio Valero).

Si el bien no es productivo, se retira de la empresa. Si la alta gerencia no tiene un plan de acción, se da un derrotero de como se calculan los bienes. En la práctica se observa que no hay correlación entre los informes contables, los de control y el físico (Martín Chocontá).

Pregunta 2. ¿Cómo abordar el dilema de Activos Mantenidos para la Venta versus Activos que serán abandonados o dispuestos de otra forma diferente de vender, en la aplicación de esta norma?

La IFRS 5 es un complemento de la IAS 16 de Propiedades Planta y Equipo. Por ejemplo, uno de mis clientes actuales tiene aproximadamente 19.000 activos, muchos de ellos totalmente depreciados; para aplicar este estándar se deben reclasificar los activos hoy registrados en cuentas de orden por estar en uso y 100% depreciadas. Se da un dilema y es el tener que invertirle a alguno de estos activos para poderlos vender; aunque en principio parece fácil, tiene un requerimiento adicional de flujo de caja. En alguna ocasión la dirección cuestionó la necesidad de que yo le estaba planteando hacer un avalúo de todos los activos; él lo consideraba innecesario porque no tenía en sus planes vender la entidad. El proceso se simplifica cuando previamente a la aplicación de la IFRS 5, se ha implementado la IAS 16 de Propiedades Planta y Equipo (Diego Gutiérrez).

Debemos cuestionar el impacto fiscal de esta IFRS. Debemos tener en cuenta que también se puede depreciar un activo por obsolescencia, es decir, no solo por uso. Por otro lado, hay un tema de ahorro de impuestos al no suspender la depreciación de los activos que estén mantenidos para la venta; ahorro que se materializaría en el evento de que posteriormente puedo probar que dicho activo no pudo venderse (Carolina Contreras Zartha).

En el sector financiero existen los Almacenes Generales de Depósito; en la IFRS 5 no menciona el tema de abandono de algunos de los bienes que allí se dejan, por parte de los clientes. Se pregunta: ¿cómo se maneja esta situación a la luz de la IFRS 5? (participante).

Abandonar, según la IFRS 5, es sinónimo de utilizar hasta que se acabe la vida útil del bien. A esos bienes abandonados sí se les debe calcular el *impairment*. La aplicación de la norma tiene sus “*pro*” y sus “*contras*” (Martín Chocontá).

Localmente no teníamos las directrices que aporta la IFRS 5 para el tratamiento de los activos no corrientes mantenidos para la venta. Por lo tanto este estándar es una buena herramienta tanto para preparadores como Auditores y gerentes. Esta norma, acompañada de un buen juicio o criterio profesional, ayuda a que los Contadores, Auditores y Revisores Fiscales apoyen a la gerencia para emitir estados financieros de la mejor manera posible (Héctor Julio Valero).

La aplicación de esta norma será un dilema para los Contadores que no son juiciosos en estudiar y hacer bien su trabajo al aplicar las normas internacionales (Mariano Bernal).

La aplicación de esta IFRS debe implicar un cambio de actitud de la alta gerencia, ya que no es solo dejar el problema en manos de los Contadores quienes, si bien tienen un papel fundamental dentro del proceso, es la alta gerencia la que define las grandes decisiones de la entidad. El verdadero dilema es “revelar o no revelar” y decidir en torno a ello lleva implícito un estilo de la ética en la empresa, asunto que es igualmente importante (participante).

La responsabilidad del Contador es la implementación de la norma (participante).

¿Cómo manejar los tiempos establecidos el estándar, si por alguna circunstancia el negocio no se materializa dentro de ellos?

Existen los casos de las Auditorías especiales. La norma internacional 4400 se refiere a ese aspecto. Por ejemplo hay seguros que se reflejan en la Contabilidad y no se utilizan. En los estados financieros hay muchos vicios, pero el escepticismo lo debe llevar el Contador Público. La responsabilidad del Contador es asegurar la correcta implementación de la norma (Martín Chocontá).

En un negocio no siempre se tiene la intencionalidad de vender en menos de un año (participante).

El estándar internacional tiene un acápite para proceder cuando la venta tenga probabilidad de llevar un tiempo mayor de un año (Martín Chocontá).

La toma de decisiones y la de implementación de las normas internacionales no se puede dejar en manos del representante legal solamente; en ella deben participar la Asamblea General o la Junta Directiva. Debe desarrollarse la comunicación por parte del Contador con el Revisor Fiscal, la Junta Directiva y, en algunos casos, directamente con los dueños del negocio (Héctor Julio Valero).

Lo anterior es viable en una compañía *abierta*, pero en una compañía *cerrada*, como es el caso de las empresas de familia, los administradores son los mismos dueños y allí el tema de los cambios es mucho más complejo, requiere más



tiempo y el desarrollo de mucha habilidad comunicativa. Lo que se espera es que el Contador “jalone” estos procesos de cambios y de implementación de estándares, vendiéndole, en el buen sentido de la expresión, la idea a los propietarios del negocio (Jessica Arévalo).

El Contador sí debe apropiarse de las normas, vendiéndoles la idea de la implementación de las mismas a los administradores. Si tenemos en cuenta que en Colombia el 90% de las empresas son Pymes y hay que seguir abordando el problema de la falta de atención desde la Facultad, en la manera de formar a los estudiantes. Por otro lado, el Contador de la empresa también debe considerarse y ser considerado miembro activo de la alta gerencia, ya que es la persona con el mayor nivel de información disponible de la empresa; pero es un hecho que hasta el mismo Contador se siente como en el sótano de la empresa. Sin embargo, también es claro que el cambio de concepción comienza desde el mismo Contador Público quien debe liderar los procesos y no esperar a ver qué le puede suceder tanto a él en su trabajo como a la empresa (Juan Ignacio Valbuena).

Los proyectos de alto impacto, como el de implementación de estándares internacionales de Información Financiera, deben comprometer al Contador, pero sin dejarlo como único responsable. En estos proyectos se debe contar con la participación de los diferentes niveles: alta gerencia, expertos (técnicos) o financieros (Martín Chocontá).

En los procesos de implementación y aplicación de los IFRS aplica en forma efectiva el “Nunca se rindan, nunca nos rindamos” (participante).

El Contador Público se debe unir con la gerencia para venderles la idea de la importancia de la información contable; no debe desfallecer en su afán de hacer cambiar el pensamiento de la gente; tiene (el Contador) que conocer las áreas y saber expresarles sus ideas y sobre todo el profesional debe conocer quién o quiénes lo van a rodear (Jessica Arévalo).

## CONCLUSIONES GENERALES

Al abordar la reflexión sobre la aplicabilidad en Colombia de la IFRS 5, referida a los Activos no Corrientes Mantenedidos para la Venta y de las Operaciones Discontinuas, partiendo de los dos puntos de reflexión propuestos para el debate, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

En relación con el primer punto de reflexión, de si para la alta gerencia la implementación de la IFRS 5 será un reto cultural y de control o de aplicabilidad, quedó claramente ilustrado en el debate que más que un reto de aplicabilidad de la norma, lo será de cambio en la cultura empresarial.

Para la aplicabilidad de la norma se hace necesario adquirir el conocimiento, capacitar y fortalecer el criterio profesional, analizar la pertinencia de cada criterio establecido en el estándar y la situación particular de la entidad, haciéndole el debido seguimiento pos

implementación. Podría decirse que en este punto no hay mayor diferencia del reto frente a la implementación de otros estándares.

El cambio cultural hace referencia a la actitud de la gerencia frente al tema de las revelaciones en los informes financieros de los activos en desuso. En este punto, debe (la gerencia) dejar las prevenciones y promover la transparencia a todos los niveles de la organización, reconociendo oportunamente los hechos económicos por su esencia y no por su forma. Es decir, deberá ser más consciente del impacto económico de sus decisiones para la entidad, en relación con el tratamiento de aquellos activos que serán vendidos o hacen parte de una operación que será discontinuada, e incluso, de ciertos activos en operación que al determinar su valor presente éste es menor al valor neto realizable menos los costos de venderlo. El sigilo (silencio) con que se maneja dicha información es de tal magnitud hoy día, que en algunos casos el Preparador de la Información (Contador) solo se entera cuando la venta o retiro del activo ya es un hecho; y lo debería conocer desde el momento en que la gerencia tomó la decisión de vender los activos o discontinuar la operación.

Así las cosas, la implementación de la IFRS 5 va a requerir no solo la clasificación y presentación adecuada de los activos en desuso o que a criterio de la gerencia serán vendidos: también se necesitará del concurso de especialistas en la medición y valuación de dichos activos. La oportunidad con que sean realizados estos procesos será otro

factor de importancia para los objetivos de confiabilidad e integridad de la información financiera y su valor como herramienta en la toma de decisiones.

El segundo punto de reflexión, referido al dilema que plantea la IFRS 5 frente al tratamiento de los activos que serán abandonados o dispuestos de otra forma diferente a la venta, reitera el reto de un ejercicio profesional sustentado en criterios técnicos, pero también en valores éticos por parte del Contador y de la gerencia.

Una vez más, se plantea la necesidad de que el Contador Público asuma su responsabilidad de actuar e influir en la toma de decisiones estratégicas, sea como el Preparador de la Información, Gerente Financiero o Administrativo, Contralor, Auditor o Revisor Fiscal, siendo consciente y advirtiendo a la Dirección que, para los intereses a largo plazo de los negocios, no siempre “el camino más corto” es el mejor.

APPO/julio de 2012

## VIGÉSIMO PRIMER CONVERSATORIO (27 de julio de 2012)

Tema: IAS 18 Ingresos de actividades ordinarias

Puntos de reflexión:

¿Qué implicaciones importantes, desde el punto de vista financiero, identifica usted con la implementación de la IAS

18 en relación con la manera como en Colombia se reconocen los ingresos?

¿Qué incidencias puede llegar a tener en las compañías colombianas la interpretación de los elementos de reconocimiento y medición de ingresos ordinarios en aspectos legales, administrativos y comerciales?

## APORTES DE LOS PARTICIPANTES

### PARTICIPACIÓN DEL RELATOR, DOCTOR LUIS ENRIQUE CÁCERES

Al dar lineamientos desde el punto de vista financiero y lo establecido en el Marco conceptual de IASB en cuanto a los temas de reconocimiento y medición, el Relator hace énfasis en que reconocer los ingresos es importante, pero también lo es el momento, es decir, el cuándo.

Los ingresos los divide en ingresos ordinarios y ganancias; estos últimos están al margen de la IAS 18. Se consideran ingresos ordinarios los intereses, las regalías, la venta de bienes, la prestación de servicios o el recibo de dividendos. Su característica principal es que se encuentran (obtienen) con el desarrollo de las actividades ordinarias de una empresa.

Las ganancias, por su parte, son ingresos no realizados, con efectos en la operación y que van incluidos en el estado de resultados. Por ejemplo, si un proveedor condona una deuda, esta operación no se consideraría ingreso.

Se puede afirmar que los ingresos tienen relación con los activos. De un breve análisis comparativo entre la IAS 18 y el maco normativo del Decreto 2649 de 1993, se puede apreciar:

En cuanto a *Reconocimiento*: es necesario tener en cuenta el concepto de esencia sobre forma, reconocido en la norma local, pero de poca aplicabilidad; en Colombia, para reconocer un hecho económico, se debe tener a la mano la factura. En la norma internacional es prerequisite que el reconocimiento tenga fiabilidad. También debe ser probable el ingreso de los beneficios económicos a la empresa. Se debe a su vez identificar los costos asociados, por cada tipo de ingreso.

En cuanto a *Medición*: el estándar internacional establece utilizar el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, es decir, tiene un efecto financiero de diferir el recaudo en el tiempo. La diferencia entre el valor a recaudar genera un efecto financiero. Por otra parte, en la norma local no se habla de un ingreso bruto sino de un neto, descontando las devoluciones. Así mismo, cuando hay intercambio de mercancías, no hay lugar al reconocimiento.

En cuanto a la *Venta de bienes*: para efectos de reconocimiento y registro bajo el estándar internacional, es importante transferir riesgos y beneficios derivados de la propiedad. En todo caso, la técnica utilizada para la medición debe permitir un resultado con fiabilidad.

Otros temas tratados:

*Prestación de servicios:* poder cuantificar qué parte corresponde a un periodo o a varios periodos. Impacto financiero. En qué momento y cómo reconocerlo.

*Intereses:* el tiempo frente al reconocimiento y medición es importante.

## PARTICIPACIÓN DEL CORRELATOR, DOCTOR JOSÉ UBALDO DÍAZ

El estándar destaca la importancia de las revelaciones, ya que son el principal medio para ofrecer mayor información a los usuarios de esta. A su vez los niveles de revelación deben estar definidos en las políticas de la empresa, en este caso, sobre el manejo de los ingresos ordinarios.

Se deben tener en cuenta las políticas contables, promover la creación de comités donde se establezcan los límites de las autorizaciones, por ejemplo. A la pregunta de ¿cuándo se deben reconocer los ingresos?, la norma establece al menos dos condiciones:

Cuando exista la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros. Qué dichos beneficios se puedan medir con fiabilidad.

## PLENARIA

El Moderador plantea que el debate sea desarrollado en torno a cada uno de los puntos de reflexión, más el ejemplo de aplicación, sugeridos por el grupo organizador del conversatorio.

¿Qué implicaciones importantes, desde el punto de vista financiero, identifica usted con la implementación de la IAS 18 en relación con la manera como en Colombia se reconocen los ingresos?

Bajo los lineamientos del Decreto 2649 de 1993, una venta se hace por el valor de la transacción en dicha venta. Si la SIC<sup>10</sup> dio autorización para dividir la venta y la parte financiera, es decir, los intereses, pero en caso contrario, la venta lleva implícitos los intereses. La IAS 18 pregunta cuál es el valor del ingreso ordinario, es decir, se debe separar el valor neto de la venta del valor de financiamiento de la misma (Mariano Bernal).

Teniendo en cuenta que la norma establece que uno de los criterios a tener en cuenta para el reconocimiento y registro del ingreso es que sea probable el beneficio futuro para la empresa, ¿qué o cómo se pueden medir la probabilidad de dicho beneficio económico?, ¿cómo podrán los auditores validar posteriormente, que los criterios aplicados para determinar dicha probabilidad, sí eran los adecuados? (Ómar Mancipe).

El tema del criterio no debe ser tan subjetivo como parece. Para mediciones como la probabilidad del ingreso, por ejemplo, se deben tener en cuenta criterios técnicos, uno de ellos, datos estadísticos e históricos de los hechos que se requiere medir. La experiencia en el negocio, datos estadísticos de probabilidad de recuperación (Luis Enrique Cáceres).

Esta primera pregunta nos lleva a reflexionar sobre la necesidad de que diferentes instancias participen en el proceso, es decir, la medición de los ingresos no es responsabilidad exclusiva del área financiera ni del Contador Público. Es importante caracterizar entre los clientes actuales y los clientes nuevos. Para ello se requiere que también se involucren áreas como la de ventas y manejo de clientes (Juan Manuel Guerrero).

En cuanto a la Medición y el cómo reconocer, va a ser distinto a lo que hoy tenemos para el registro de los ingresos. Los cálculos no van a ser tan sencillos. El reto será escoger la mejor técnica para la medición de la transacción (María Elena Escobar).

Es muy importante que en este tipo de discusiones se incluya al “socio oculto”, es decir, al ente de recaudo tributario del gobierno nacional. Al interior de nuestras empresas se debe incluir el área de impuestos, por su incidencia en la contribución a las arcas del Estado (participante).

El Estado de Resultado, en la parte de los ingresos, merece un análisis mucho más amplio y mejor; hay que verlo de una manera diferente a como hoy se está haciendo y ello implica un cambio cultural (José Ubaldo Díaz).

El área de ventas adquiere una importancia fundamental en este proceso de la medición de los ingresos a través de las ventas. La información que dicha área suministra debe ser muy estudiada por el área de cartera (Alberto Gómez).

Se debe tener en cuenta el área jurídica, especialmente en el tema de recuperación de cartera (Yasnyr Estévez Q.).

Las áreas de información, Planeación, Juntas Directivas, jurídica y los segmentos del negocio deben ser tenidos en cuenta al momento de hacer la medición del ingreso. Hay que sensibilizar al resto de áreas de la compañía para que el esfuerzo sea conjunto al interior de la organización (participante).

Aquí termina el debate del primer punto de reflexión. A continuación se desarrolla el segundo tema.

El ingreso se debe reconocer en el momento en que el vendedor entrega los riesgos y los beneficios al comprador. Ej. Cuando se entrega el manual de funcionamiento del bien vendido (Mariano Bernal).

Una de las incidencias al implementar esta IAS es que será necesario un cambio de cultura respecto al momento de reconocer los ingresos, especialmente de servicios. Es decir, que la medición hay que revalorarla y hacer una mejor revelación en los estados financieros (Ómar Mancipe).

En Colombia, el 90% de las empresas son Pymes, que no tienen la cultura del reconocimiento del ingreso. Se aprecia la necesidad de socializar a los empresarios y dueños de negocios, ya que el gran riesgo es que toda la responsabilidad de los temas de reconocimiento y medición se están dejando en manos de los Contadores Públicos (Gabriel Amaya).

El criterio es importante en cuanto a la definición de políticas contables. ¿Cómo defino una política contable? A través del conocimiento del negocio, por los ciclos de operación y por el impacto financiero que ellos puedan llegar a tener. La realidad económica se debe plasmar en los estados financieros, por parte del preparador y validado por el Auditor. No solo por las ventas se miden los ingresos sino que la compañía puede tener otro tipo de ingresos y debe establecer qué reconocer y cuándo hacerlo. Una cosa es reconocer los hechos hoy y otra a futuro, cuando los valores cambian. También se debe hacer énfasis en los fundamentos y principios inmersos en el Marco Conceptual, incorporándolos a las políticas de las empresas (Luis Enrique Cáceres).

El ciudadano común en Colombia debe cambiar su actitud frente a su obligación de pagar los impuestos; con ese cambio, se logrará un avance en la aplicación de las IFRS, sin mayores prevenciones o tropiezos.

Desde la perspectiva del Auditor o Revisor Fiscal, van a tener que considerar un número importante de horas para conocer los detalles del negocio de sus clientes, revisar el plan de trabajo frente al Sistema de Control Interno y la planeación de la compañía, determinando el impacto del enfoque, naturaleza y oportunidad de las pruebas; esto implicará revisión de los honorarios. Todo ello tendrá un impacto directo tanto para quien prepara como para quien audita (Juan Manuel Guerrero).

Fiscalmente debemos hacer un trabajo fuerte en conciliaciones. Debe haber

un trabajo fuerte en el tema fiscal y administrativo (María Elena Escobar).  
Pregunta: En una operación de pago de dividendos en acciones, ¿cuál estándar se aplica para medición y reconocimiento, la IAS 18 o la IFRS 2? (Andrea Puentes).

Quien se beneficia del ingreso es el accionista, y para él representa un ingreso, es decir, IAS 18. Los dos estándares tienen aplicación diferente: una como beneficiario y otra como generador del pago (Luis Enrique Cáceres).

Aquí termina el debate, combinando el primer y segundo puntos de reflexión.

## CONCLUSIONES GENERALES

Al abordar la reflexión sobre las implicaciones que desde el punto de vista financiero tiene la aplicación en Colombia de la IAS 18 y las incidencias que puede llegar a tener la interpretación de los elementos de reconocimiento y medición de los ingresos contenidos en la misma, respecto a temas legales, administrativos y comerciales, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

En relación con las implicaciones desde el punto de vista financiero, frente a la forma como en Colombia se reconocen los ingresos, la principal atención de la IAS 18 es el reconocimiento y medición, debido a la importancia de determinar el cómo (técnicas) y el cuándo (momento). Entre las situaciones que tendrán un importante impacto financiero, no tanto por ser un tema novedoso sino por la forma diferente como se ha venido manejando en Colombia, tenemos:

Mercancías aún no entregadas y sin cumplimiento de transferencias del control del vendedor hacia el comprador.

Ventas a compañías vinculadas.

Reconocimiento de ingresos que obedecen al efecto diferido de un ingreso financiero (intereses de financiación).

Reconocimiento de ingresos por servicios que aún no han sido prestados.

Descuentos de proveedores, reconocidos como ingresos financieros.

Subvaluación o Sobrevaloración de activos que han sido vendidos.

Para determinar el importe a reconocer y registrar de los ingresos, se deben cumplir varias condiciones; una de ellas, que puedan medirse con fiabilidad; otra, no menos importante, que sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos resultados de la transacción. Allí se requiere del *Juicio Profesional* del Contador Público para escoger la técnica a utilizar, que le permita determinar tanto los beneficios económicos futuros (probables) como la identificación de los costos asociados a estos mismos ingresos. Los criterios técnicos para estos asuntos deben estar claramente establecidos en las políticas, manuales y procedimientos de la entidad, involucrando a los procesos conexos, como el de ventas, cartera y el jurídico o legal.

En este punto del análisis se identifica un nuevo reto en cuanto a la forma o técnica para medir esa “probabilidad” de recibir el beneficio económico. La gerencia tendrá

que acudir a la experiencia de los mismos negocios, consultando datos estadísticos o históricos, para determinar el grado de incertidumbre (probabilidad) en la realización del ingreso. En ese orden de ideas, se tendrán que asignar suficientes recursos y adecuar procesos, entre otros, con aplicaciones de sistemas de información que apoyen en forma adecuada estos procesos de identificación, medición y registro, facilitando el trabajo fuerte que se demandará, por ejemplo, en conciliaciones de saldos. Asimismo, considerando que la orientación de las IFRS es de tipo financiero e independiente del manejo tributario, para este último caso la aplicación de la IAS 18 podrá generar aún más diferencias en criterios de interpretación o aplicación, lo cual incrementará las partidas conciliatorias y complicará el cruce de información entre los contribuyentes y los entes de control, como la DIAN. Desde la perspectiva IFRS, el principio a cumplir es el de esencia sobre forma, frente al tema de reconocimiento y registro.

Al analizar los criterios de la norma local frente a los del estándar internacional, se puede afirmar que esta última revela en forma más adecuada, debido principalmente a que en la norma local prevalece el criterio del requerimiento fiscal o legal mientras que la norma internacional hace un reconocimiento más apegado al hecho económico real. Así, por ejemplo, tenemos:

La norma internacional presenta lineamientos amplios a seguir para el reconocimiento de ingresos en transacciones de ventas de bienes, prestación de servicios, uso o disposición de activos; mientras que en la normatividad local, la orienta-



ción es general a todos los ingresos, permitiéndose interpretaciones, en algunos casos, con efectos financieros errados.

Para la norma internacional se debe separar el efecto financiero y reconocer como un pasivo diferido cuando existe crédito o plazo en el pago. La norma local no considera que cuando la venta es a crédito, lleva implícito un costo financiero, por lo tanto no lo separa del valor nominal.

El estándar internacional establece que las devoluciones o descuentos comerciales se reconocen como parte del ingreso neto y no de forma separada; mientras que en la normatividad local los descuentos no condicionados se deben presentar de manera separada del ingreso bruto.

En general, el estándar internacional establece que si hay transferencia de riesgos y beneficios, pero además es medible en forma fiable, el importe y es probable la obtención de los beneficios, se debe reconocer un ingreso ordinario, basado en el principio de la esencia sobre la forma. Para la norma local, en cambio, el reconocimiento obedece más al cumplimiento de requisitos legales (expedición de la factura, por ejemplo), que de acuerdo con su esencia económica.

Los impactos descritos en los párrafos precedentes ponen de presente, una vez más, la importancia de que en los procesos de implementación de las IFRS haya participación de los empresarios, involucrando tanto a los Contadores Públicos como a otros profesionales que actúan en los diferentes niveles de la organización, sean Juntas Directivas,

Consejos de Administración, Comités de Auditoría, Directorios, etc.

APPO/agosto de 2012

## VIGÉSIMO SEGUNDO CONVERSATORIO (27 de agosto de 2012)

Tema: IAS 23 Costos por préstamos

Puntos de reflexión:

1. ¿Es coherente el concepto de “activo apto” definido en la IAS 23 en relación con la definición de activo según el marco conceptual?
2. ¿Qué diferencia se presentará entre la IAS 23 y la normatividad colombiana frente al manejo de los intereses capitalizables?, ¿qué impactos tendrían dichas diferencias, si las hubiere?
3. ¿Cuál es su opinión respecto a si la capitalización de los intereses por préstamos se perdería, bajo los requerimientos de la IAS 23, si la política de la empresa es la de utilizar el método del valor revaluado en los activos aptos una vez puestos en uso o disponibles para la venta?

### APORTES DE LOS PARTICIPANTES

### PARTICIPACIÓN DEL RELATOR, DOCTOR JORGE ENRIQUE AVENDAÑO

Algunas empresas cuando piensan en ensanchar su negocio o invertir en

activos a largo plazo deben recurrir a deudas financieras. Estas deudas tienen un costo. Pero por impacto en los estados financieros, las compañías quieren diferir este costo en el tiempo. La mayor dificultad radica en establecer el momento a partir de cuando inicia la capitalización, cuándo termina y por qué importe (valor).

#### *Alcance de la Norma*

Algunos activos requieren de un tiempo para completarse.

Ciertos activos quedan por fuera de la capitalización, como lo son los inventarios.

En la norma se promueve la determinación previamente de si es practicable o no hacer la capitalización.

Aquellos activos que se midan al valor razonable, como lo es propiedad planta y equipo e intangibles sería impracticable capitalizar los costos por intereses.

#### *Definición*

Activo apto. Dependiendo las circunstancias, puede incluir los siguientes conceptos:

Activos a largo plazo.

Propiedades planta y equipo.

Intangibles.

Propiedades de inversión.

¿Los costos por intereses representan un derecho? Es un esfuerzo necesario de la empresa porque los accionistas prefieren no poner el dinero de su empresa para la compra de los activos y optan por buscar préstamos con terceros.

Costos por préstamos. Corresponden a intereses y otros costos, pero dependiendo de la materialidad se deben capitalizar, como por ejemplo:

Comisiones por el otorgamiento de créditos.

Realización de estudios para aprobación de créditos.

Comisiones por el otorgamiento de garantías “stand by” y otros colaterales.

#### *Materialidad*

La compañía debe verificar si el material y los costos por intereses tienen peso o impacto representativo en los estados financieros.

#### *Tratamiento*

Se deben tomar únicamente los directamente atribuibles a, y por lo tanto son capitalizables: Adquisición, Construcción o Producción de activos. No se trata de capitalizar solo el gasto, sino el efecto de los rendimientos que daría tener un depósito.

El estándar procura un respeto y trato equitativo entre los accionistas.

Cuando se acude a diferentes préstamos y tasas, la norma establece que las compañías deben utilizar una tasa promedio ponderada, calculada por el porcentaje de participación dentro del total de los créditos que tengan entre las mismas.

*Inicio de la capitalización:* lo importante es determinar cuándo comienza, cuándo se suspende y cuándo termina.

*Para comenzar la capitalización:* debe verificarse que el proceso de capitalización en esta etapa cumpla con:

Si se incurre en desembolsos.

Incurre en costos por préstamos.

Procesos que implican un cambio en el activo.

*Para suspender la capitalización:* ésta se suspenderá a partir del momento en que se haya suspendido la elaboración o construcción del activo apto, es decir, en la medida en que se presenten actividades o situaciones ajenas al proceso de producción o adecuación del bien.

*Para dar fin a la capitalización:* cuando el activo esté listo para el uso por parte de la empresa o esté listo para la venta.

**PARTICIPACIÓN DEL  
CORRELATOR, DOCTOR  
DIEGO QUIJANO VIVAS**

No todos los inventarios deben excluirse de la capitalización, en especial cuando éste requiera algún tipo de alistamiento para quedar disponible por la venta o uso.

El activo debe tomarse también mediante el deterioro de valor.

Debe calcularse una tasa promedio efectivo aplicando el mejor juicio profesional del contable, en los eventos en los que la que se endeuda es la casa matriz y sus filiales, cuando es aquella la que incurre en una deuda.

La capitalización no se suspende por eventos como inundaciones cuando en la zona sean comunes y se tenga que suspender el avance de la obra. Es decir, si no está en construcción o producción el activo (apto), porque fue suspendida, eso no quiere decir que se deban capitalizar los intereses ya que, por ejemplo, para la construcción de un puente la entidad debió haber previsto que existirían inundaciones por los meses de noviembre y diciembre.

**MODERADORA**

Procede a dar paso a las intervenciones.

**PLENARIA**

La Moderadora planteó que el debate fuera desarrollado en torno a cada uno de los puntos de reflexión sugeridos por el grupo organizador:

¿Es coherente el concepto de “activo apto” definido en la IAS 23 en relación con la definición de activo según el marco conceptual del IASB?

Las dos definiciones son coherentes, pero una requiere de un tiempo para volverse activo, en este caso la definición

de la norma del presente conversatorio (Yasnyr Estévez).

La diferencia es *cuándo* se vuelve realmente un activo. A partir del momento en que se vuelve activo (artículo 64 del Decreto 2649 de 1993). A un activo en condiciones de uso no se le puede capitalizar nada más. El término apto es una definición de uso, ya sea para la venta o para el uso interno de la empresa (Ricardo Rodríguez).

Antes del año 2007 todo costo por préstamo era un gasto. Si algunos activos cumplen con lo que dice la norma, entonces se puede capitalizar (Héctor Valero).

En la medida en que se trate de una operación extraordinaria corresponde a un proceso, mientras que se inicia su proceso productivo y mal sería castigar ese gasto (Hilber Alfonso).

La definición de activo apto está referida como la etapa en la que el activo requiere de un alistamiento antes de que comience a generar beneficios para la entidad. En ese sentido estaría enmarcada dentro del concepto de activo que establece el marco conceptual (Eric Flórez).

Si bien los costos por préstamos se pueden capitalizar, especialmente si son cuantías en términos de materialidad importantes, no se debe desbordar el valor comercial del activo (Ricardo Rodríguez).

En el caso del ejemplo del Moderador, se hace al público la siguiente sentencia: “si el hotel se vende, entonces se cambiaría el concepto de activo apto” (María Elena Escobar).

El concepto se desborda (Ricardo Rodríguez).

Se configuraría pérdida por deterioro de valor, si se contrata la construcción del bien con un tercero (Ricardo Rodríguez).

¿Qué diferencia se presentará entre la IAS 23 y la normatividad colombiana frente al manejo de los intereses capitalizables?, ¿qué impactos tendrían dichas diferencias, si las hubiere?

En principio el tratamiento es igual. La diferencia radica en cuándo inicia y cuándo termina (Ricardo Rodríguez).

La pregunta podría estar orientada a establecer ¿cómo sería el tratamiento fiscal y si con el estándar se generaría alguna diferencia? (Jorge Avendaño).

No hay diferencia entre el tratamiento fiscal y el contable. Según el Estatuto Tributario, los desembolsos (por financiación) son costos hasta que se dé la orden de levante de la mercancía en el caso de zonas francas (Héctor Valero).

Si bien desde el punto de vista contable el tratamiento es similar, los efectos se verán al determinar la utilidad contable y compararla con la utilidad fiscal (Eric Flórez).

Existe coherencia tanto en la norma local (Decreto 2649 de 1993) como en la norma internacional (IAS 23). Es decir, no sería coherente reconocer y registrar un gasto que no genera un ingreso. Que haya gastos siempre y cuando el activo genere ingresos o mientras que

el inventario no se venda... Es diferente el concepto de pérdida y no un gasto en el momento cuando se suspende la construcción (Héctor Valero).

Conclusiones: con esta primera pregunta, se da relevancia a la materialidad y al tiempo en que se espere que se terminará el activo, ya que la materialidad es un aspecto clave (Moderadora).

¿Cuál es su opinión respecto a si la capitalización de los intereses por préstamos se perdería, bajo los requerimientos de la IAS 23, si la política de la empresa es la de utilizar el método del valor revaluado en los activos aptos una vez puestos en uso o disponibles para la venta?

Hay que hacer un test de “impairment” (Hilber Alfonso).

Hay que revaluar lo que se debe presentar y revelar. El método no tiene efectos, mas sí el resultado (Diego Gutiérrez).

El método es igual al costo (Hilber Alfonso).

Cualquiera que sea el método debe ser idóneo (Ricardo Rodríguez).

Esta pregunta no es del caso de conversatorio, debido a que la norma no se aplica a activos que se midan al valor razonable. Lo que se pretende es no castigar al inversionista (Relator).

Si la política de la empresa lo menciona, entonces no se descapitalizará (Moderadora).

El registro debe hacerse independientemente de a quién afecte. El criterio debe ser la razonabilidad de los importes y el registro (Héctor Valero).

## CONCLUSIONES GENERALES

Resultado del análisis de la norma y en desarrollo de los puntos de reflexión propuestos respecto a las incidencias de aplicar en Colombia, los criterios establecidos en el estándar para el tratamiento de los costos por préstamos, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Es importante tener en cuenta las definiciones que trae el estándar, así como el alcance del mismo, ya que el asunto de fondo a resolver es si los costos por préstamos, incurridos específicamente para la adquisición, construcción o producción de ciertos activos, forman o no parte del costo de dichos activos. Para el efecto, el estándar desarrolla el concepto de *activo apto* y lo define como aquel que requiere necesariamente de un período sustancial antes de estar listo para su uso o para su venta.

Existen serias dificultades para resolver ese interrogante; es por ello que al aplicar la norma, uno de los primeros pasos es determinar cuándo empieza y cuándo termina el período de capitalización, es decir, el término dentro del cual los costos por préstamos necesarios para adquirir, construir o producir el activo, se pueden cargar al costo de éste. Así mismo, se deberá establecer claramente el momento en que la capitalización amerite ser suspendida, ya que una de las condiciones para que proceda la capitalización es que

el activo debe estar presentando cambios, modificaciones o transformaciones de su estado, es decir, estar en proceso de adquisición, construcción o producción.

Un segundo tema que aborda la norma, sobre los importes a capitalizar, es cuando para un mismo activo se tienen varios préstamos o fuentes de préstamos, con diferentes tasas (costos de intereses). Aquí el estándar recomienda calcular una tasa promedio ponderada. Este mismo procedimiento se sugiere cuando, por ejemplo, el proyecto o activo tiene fuentes mixtas de los fondos, y una de esas fuentes es la matriz de la entidad.

Cabe destacar que el estándar establece algunas excepciones para su aplicación; es el caso de los inventarios que sean manufacturados en grandes cantidades en forma repetitiva cuyo proceso tarde más de un año o un *activo apto* medido a valor razonable, por ejemplo, un activo biológico.

La norma también aborda otros asuntos, como es el caso de establecer que aquellos costos por préstamos que superen el valor de mercado del activo deberán cargarse a los resultados del período. En ese mismo orden de ideas, los rendimientos que obtenga la entidad por la inversión temporal de los fondos que fueron adquiridos con destino a terminar o comprar el activo, deberán deducirse (descontarse) de la capitalización.

Finalmente, dos elementos importantes para determinar la aplicabilidad de la norma son: en primer lugar, el criterio que da conocer bien el negocio; en segundo lugar, la materialidad

involucrada en las transacciones objeto de capitalización, por el impacto que pueda tener en la interpretación de la información.

APPO/septiembre de 2012

## VIGÉSIMO TERCER CONVERSATORIO (25 de septiembre 2012)

Temas:

IAS 27 Estados financieros consolidados y separados

IFRS 10 Estados financieros consolidados

## APORTES DE LOS PARTICIPANTES Y CONCLUSIONES GENERALES

Previo al evento, el comité organizador envió a los invitados los puntos de reflexión que se detallan a continuación:

1. ¿Qué criterios se pueden destacar para demostrar control en una compañía, exceptuando el porcentaje de participación?
2. ¿Qué dificultades o qué cambios se pueden generar en los diferentes usuarios de la información financiera al analizar únicamente estados financieros consolidados?
3. Una compañía matriz europea, con subsidiarias en varios países, sigue la política contable de costeo PEPS (Pri-

meras que Entren Primeras que Salen) para todos los inventarios en el grupo. Ésta ha adquirido recientemente una participación de control en una subsidiaria colombiana que utiliza promedio ponderado. ¿Cómo se manejaría esta situación al momento de consolidar y qué impactos traería y para quién?

## CONCLUSIONES GENERALES

Resultado del análisis de la norma y en desarrollo de los puntos de reflexión propuestos respecto a las incidencias de aplicar en Colombia, los criterios establecidos en la IAS 27 e IFRS 10 para los estados financieros consolidados y separados, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Al procedimiento de consolidación establecido en la IAS 27 aplicable desde el primero de enero de 2005 y actualmente vigente, no le significará cambios sustanciales la entrada en vigencia del nuevo estándar, la IFRS 10, en el cual se redefinen algunos conceptos, tales como inversor (en vez de matriz o controlada) y participada (en vez de subsidiaria). Es pertinente aclarar que la IFRS 10 lo que hace es agrupar algunos criterios que tenía la IAS 27, lo que al final se traduce en que los dos estándares estarán vigentes, cada uno refiriéndose a temas específicos diferentes pero complementarios en conjunto.

La mayor novedad del nuevo estándar tal vez sean las consideraciones que trae respecto al tema del control. Del análisis se concluye que el porcentaje de participación no implica necesariamente control sobre la participada; se deben

tener en cuenta nuevos factores, tales como el *poder sobre ésta*, reflejado en la capacidad para dirigir las actividades claves de la misma; *la exposición a*, o derecho sobre los retornos de la participada, y *la potestad* para utilizar el poder para influir en los retornos de la participada.

En el ejercicio de analizar las implicaciones en cada uno de estos elementos, podemos destacar lo siguiente:

El primer elemento, las actividades que influyen en los rendimientos de manera significativa, se puede ver reflejado en establecimiento de políticas operativas, decisiones de inversión y financiación, nombramiento de la alta dirección y gestión de las inversiones de la entidad.

El segundo tema que tiene que ver con el poder consiste en la posibilidad actual de dirigir actividades como los derechos de voto, derechos potenciales de voto, derecho al nombramiento de la alta dirección, derechos sobre la toma de decisiones y derecho de sustitución.

El tercer elemento hace referencia a la posibilidad de influir sobre la forma de distribuir los rendimientos variables, entre los cuales pueden considerarse dividendos, remuneración y rendimientos que podrían no estar al alcance de otros.

En su esencia, los estados financieros preparados bajo los criterios de los nuevos estándares representan nuevos escenarios, ya que las eliminaciones de las partidas comunes entre las compañías vinculadas resultan en estados financieros más transparentes y repre-



sentativos de la realidad económica, por encima de formalidades de tipo legal, lo cual compromete a la administración de la necesidad de reconocer las implicaciones de tipo comercial y fiscal, principalmente.

Durante el debate también se hizo referencia a las principales diferencias que se pueden visualizar al comparar los dos estándares. Los temas que merecieron un tratamiento diferente en el nuevo estándar se pueden citar así: derechos potenciales de voto, control de facto, relaciones entre principales y agentes, poder sobre una porción de una participada y terceros que actúan de parte del inversor.

Finalmente, también fue objeto de análisis el escenario de las adquisiciones de compañías o la toma de control de una de ellas, en donde la inversora para algunos temas tiene una política diferente a la participada, para el tratamiento de ciertas transacciones. Ante ellos se debe hacer énfasis en verificar si se requiere o no de cambios en las políticas contables o de reporte y presentación de información financiera. Muy probablemente, la compañía inversora tendrá la potestad y ejercerá poder para que la participada aplique la política de la matriz, pero no se descarta la posibilidad de revisar ciertas políticas y, en un ejercicio de costo-beneficio, tomar la decisión de cambiar o no la política de una de las compañías relacionadas.

APPO/octubre de 2012