

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y
EQUIPO PARA ESTABLECER LA REALIDAD ECONÓMICA DE UNA PYME
COLOMBIANA

Edgar Antonio Varela Meléndez



UNIVERSIDAD
La Gran Colombia

Maestría en Contabilidad

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Programa de Contaduría Pública

Bogotá

2024

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y
EQUIPO PARA ESTABLECER LA REALIDAD ECONÓMICA DE UNA PYME
COLOMBIANA

Edgar Antonio Varela Meléndez

Trabajo de grado presentado como requisito para optar por el título de Magíster en
Contabilidad

Director de tesis: Jesús Alberto Suárez Pineda



UNIVERSIDAD
La Gran Colombia

Maestría en Contabilidad

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Programa de Contaduría Pública

Bogotá

2024

Agradecimientos

El autor expresa su agradecimiento al profesor Jesús Alberto Suarez, director del proyecto de grado y docente de la Maestría en Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad la Gran Colombia y a todos aquellos docentes de la Maestría en Contabilidad de la Universidad la Gran Colombia y a nuestras familias y amigos que nos apoyaron y motivaron para la realización y culminación de este.

Contenido

Resumen.....	1
Abstract	2
Introducción	3
Capítulo 1. Generalidades de la investigación	5
1.1 Planteamiento del problema	5
1.2 Objetivos	6
1.2.1 Objetivo general	6
1.2.2 Objetivos específicos.....	6
1.3 Justificación.....	6
2. Marco referencial	9
2.1 Antecedentes	9
2.2 Fundamentos teóricos.....	14
2.2.1 Regulación contable	15
2.2.2 Contabilidad internacional	18
2.2.3 Propiedad, planta y equipo	20
2.2.4 Hermenéutica jurídica contable.....	25
2.2.5 Clasificación de los tipos de empresa en relación con la convergencia a las NIIF	29
2.2.6 Provisión de impuesto diferido y diferencia temporaria	31
3. Metodología	34
4. Normativa nacional e internacional sobre PPE	36
4.1 Norma Internacional de Contabilidad 16	36
4.2 Decreto 2649 de 1993 (artículo 64).....	43
4.4 Diferencias entre la norma contable colombiana y la norma internacional	45
5. Estudio comparativo de propiedad, planta y equipo bajo norma local e internacional: un ejemplo académico.....	52
5.1 Constitución de la empresa Varela Ltda.	52
5.2 Políticas contables y notas a los estados financieros.....	53
5.3 Estudio de caso comparativo entre el Decreto 2649 de 1993 y la sección 17 de NIIF para PYMES de PPE.....	55
5.3.1 Hechos económicos de la empresa durante noviembre y diciembre de 2021	55
5.4 Diferencias temporarias de la revalorización del activo.....	81

5.5 Revelaciones de propiedad, planta y equipo de Varela Ltda. y presentación de sus estados financieros	84
6. Consideraciones hermenéuticas sobre la realidad económica de PPE	86
7. Conclusiones	91
8. Recomendaciones.....	94
Referencias	95

Índice de tablas

Tabla 1. Programación para la implementación de las NIIF en Colombia.....	30
Tabla 2. Parangón entre la NIC 16, la sección 17 y el Decreto 2649 de 1993	48
Tabla 3. Aportes a capital	55
Tabla 4. Comprobante de apertura – reconocimiento.....	56
Tabla 5. Información de entrada de rubros de PPE	57
Tabla 6. Medición inicial de propiedad, planta y equipo	58
Tabla 7. Provisión anual de desmantelamiento de la maquinaria.....	59
Tabla 8. Reconocimiento inicial de PPE	59
Tabla 9. Ajuste de vida útil, Decreto 2649 de 1993 vs. NIC 16	61
Tabla 10. Cálculo del método de depreciación en línea recta	61
Tabla 11. Método de depreciación en línea recta y método de depreciación anual de muebles y enseres	62
Tabla 12. Importe depreciable de PPE, Decreto 2649 de 1993 vs. 2420 de 2015	63
Tabla 13. Medición posterior PPE, estantería metálica.....	64
Tabla 14. Reconocimiento posterior de PPE, estantería metálica	65
Tabla 15. Activo de impuesto diferido	65
Tabla 16. Políticas de incremento de venta entre 2021 y 2022	67
Tabla 17. División del costo de producción	67
Tabla 18. Reconocimiento inicial de los elementos del costo de producción	68
Tabla 19. Requisiciones.....	68
Tabla 20. Inventario final de productos terminados	68
Tabla 21. Medición inicial de la venta, 2021	69
Tabla 22. Reconocimiento inicial de la venta 2021.....	69
Tabla 23. Nota de contabilidad, 2021.....	70
Tabla 24. Comprobante de ingresos, 2021	70
Tabla 25. Medición inicial de la venta, 2022	70
Tabla 26. Reconocimiento inicial de la venta 2022.....	71
Tabla 27. Nota de contabilidad, 2022.....	71
Tabla 28. Comprobante de ingresos, 2022	72
Tabla 29. Libro de Mayor y Balances, 2021	72
Tabla 30. Libro de Mayor y Balances, 2022	73
Tabla 31. Estado comparativo de situación financiera bajo norma internacional para pymes	75
Tabla 32. Estado comparativo de resultado integral bajo norma internacional para pymes.....	77
Tabla 33. Estado de cambio en el patrimonio neto.....	78
Tabla 34. Estado de flujo de efectivo – método indirecto	79
Tabla 35. Comparativo del valor razonable de la compra del terreno	82
Tabla 36. Revaluación del activo con reconocimiento al 31 de diciembre de 2021.....	82
Tabla 37. Información contable y fiscal del activo, año 1.....	82
Tabla 38. Información contable y fiscal del activo, año 2.....	83

Resumen

En Colombia, las empresas del grupo 2, pertenecientes a las pequeñas y medianas empresas (pymes), reclaman, desde 2009, su adaptación a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Esto supone pasar por un proceso de traslación de la normatividad local, basada en el Decreto 2649 de 1993, que determina las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, a la de las NIIF, con el fin de tener una información contable más transparente y unificada con el lenguaje internacional, lo que facilitaría el trabajo de los usuarios de la información financiera global. En el caso de los rubros de propiedad, planta y equipo (PPE), la información financiera nacional difiere en algunos campos de la internacional, por lo que es importante establecer una comparación entre ambas y así determinar los beneficios de la transición normativa. Por eso, en este trabajo de maestría se tiene el objetivo general de explicar la importancia de un estudio comparativo entre la norma contable local y la internacional de PPE mediante la medición y reconocimiento de la realidad económica en una pyme colombiana. Se procedió mediante una metodología mixta, que requirió de la hermenéutica jurídica para la comparación de la normatividad contable, y del enfoque cuantitativo para el análisis de datos del estudio de caso. Se concluye que es imprescindible realizar estudios comparados sobre la normatividad contable respecto a la internacional, porque brinda información más confiable en relación con la realidad económica de las organizaciones.

Palabras clave: depreciación; Normas Internacionales de Información Financiera; propiedad, planta y equipo; pymes; vida útil.

Abstract

In Colombia, group 2 firms, belonging to small and medium-sized enterprises (SMEs), have been demanding, since 2009, their adaptation to International Financial Reporting Standards (IFRS). This means going through a process of transferring local regulations, based on Decree 2649 of 1993, which determines the accounting standards generally accepted in Colombia, to that of IFRS, in order to have more transparent and unified accounting information in accordance with international accounting language, which would facilitate the work of users of global financial information. In the case of property, plant and equipment (PPE), national financial information differs in some fields from international financial information, so it is important to establish a comparison between the two standards, and thus determine the benefits of the regulatory transition. Therefore, in this master's degree thesis the general objective is to explain the relevance of a comparative study between the local accounting standard and the international PPE accounting standard through the measurement and recognition of the economic reality in a Colombian SME. A mixed methodology was used, which required legal hermeneutics for the comparison of accounting regulations, and a quantitative approach for the analysis of case study data. It is concluded that it is essential to carry out comparative studies on accounting regulations with respect to international ones, because it provides more reliable information in relation to the economic reality of organizations.

Keywords: depreciation; International Financial Reporting Standards; property, plant and equipment; SMEs; useful life.

Introducción

Con la promulgación de la Ley 1314 de 2009, se inicia Colombia en un proceso de convergencia con estándares internacionales que dieron como resultado la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)-Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el fin de integrarse contablemente a la economía global. Este proceso se viene dando debido a la firma de tratados de libre comercio con otros países, para así acceder a los mercados internacionales de capitales. De esta manera, las organizaciones pueden volverse más competitivas tras adoptar las NIC, ya que se accede a un cambio en las transacciones internacionales. Con esto se van rompiendo las barreras en la comparación de la información financiera, lo que les permite a los inversionistas y administradores tomar decisiones económicas acertadas.

Por eso con este trabajo de maestría se propone explicar la importancia de un estudio comparativo entre la norma contable local (Decreto 2649 de 1993, artículo 64) y la internacional (NIC 16, sección 17 para pymes) de propiedad, planta y equipo (PPE) en la determinación de la realidad económica en una pyme colombiana. Esto con el objeto de poner en el debate la pertinencia de aplicar las NIC-NIIF, puesto que son importantes para medir, reconocer y revelar los componentes que integran los activos fijos de las organizaciones. De este modo, se garantiza que la información que reciban los grupos de interés sea oportuna, comparable y fiable, debido a que estos son algunos de los principios de contabilidad que se encuentran en el marco conceptual de las NIIF.

Según lo anterior, en este trabajo analizan las variaciones que tiene la aplicación de la sección 17 de la *NIIF para las PYMES* (Fundación IFRS, 2009a) en la información financiera,

a través del estudio de un caso hipotético de PPE de una pyme colombiana. De esta manera, se consideran datos relevantes en el tratamiento de la información, como son: la valorización de PPE, la depreciación, la vida útil, el reconocimiento inicial y posterior, la medición inicial y posterior, y el valor en libro para una organización.

En esta investigación de grado se optó por emplear una metodología mixta. Inicialmente, se recurre a la hermenéutica jurídica o normativa del área contable, ya que se describe e interpreta la legislación local y la internacional sobre los activos de PPE, las cuales, a su vez, se contrastan. Pero también tiene una variedad cuantitativa, debido a que se analizan cifras a la luz de la metodología contable, evidente en la construcción de un estudio de un caso hipotético de una pyme colombiana.

A continuación, en el capítulo 1 se presenta el planteamiento del problema, junto con los objetivos (general y específicos) y la justificación. Después, en el capítulo 2, se expone el marco referencial, que incluye los antecedentes de la investigación y los fundamentos teóricos y conceptuales relacionados con las normatividades contables y la PPE. En el capítulo 3, se encuentra la metodología, en donde se resaltan aspectos como la perspectiva de la investigación, la tipología, el método y los instrumentos de investigación para el cálculo de los rubros de PPE. Posteriormente, el capítulo 4 contiene lo relacionado con la caracterización de las normas locales e internacionales para PPE. En el capítulo 5 se analizan los alcances de la norma nacional y la internacional de PPE, mediante una empresa constituida como un ejemplo académico para los propósitos de esta investigación. En el capítulo 6, se presenta un análisis sobre el modelo normativo más eficiente para ilustrar la realidad económica y fiscal de las pymes colombianas. Por último, se exponen las conclusiones y las recomendaciones.

Capítulo 1. Generalidades de la investigación

1.1 Planteamiento del problema

El marco conceptual y legal de la Contaduría Pública colombiana se rige por medio del Decreto 2649 de 1993, que reglamenta la Ley 43 de 1990. No obstante, tras promulgarse la Ley 1314 de 2009, que trata sobre la transición contable —momento en el que las organizaciones colombianas, ya sea que pertenecieran a los grupos 1, 2 y 3, debían presentar el estado de información financiera de apertura (ESFA) en los periodos establecidos— y sus decretos reglamentarios, la regulación contable colombiana entra a la dinámica global de los estándares internacionales emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por las siglas en inglés de International Accounting Standards Board), ente privado internacional de normatividad contable que emite las NIC-NIIF.

La regulación contable local tiene grandes diferencias con la internacional, sobre todo en lo referido al rubro de PPE, en especial frente al aspecto de su vida útil. Por lo que atañe a la NIC 16 “Propiedad, Planta y Equipo”, esta mide y reconoce los activos fijos de acuerdo con la política contable que establezca la empresa para PPE, teniendo en cuenta el valor de salvamento, conocido también como valor residual o valor de rescate, que fije la empresa para cada uno de los activos fijos que tiene en el momento de hacer la depreciación.

De acuerdo con lo anterior, con este trabajo de maestría se pretende darle respuesta a la siguiente pregunta problema: *¿Por qué es importante realizar un estudio comparativo sobre PPE entre la norma local y la internacional en la representación contable de la realidad económica y financiera de una pyme colombiana?*

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo general

Explicar la importancia de un estudio comparativo entre la norma contable local y la internacional de PPE mediante la medición y reconocimiento de la realidad económica en una pyme colombiana.

1.2.2 Objetivos específicos

- Establecer las diferencias entre la norma local y la norma internacional en relación con PPE.
- Aplicar mediante un ejemplo académico de un pyme colombiana creado *ad hoc* los componentes de la norma local y la norma internacional en relación con PPE.
- Determinar la realidad económica de la pyme Varela Ltda., correspondiente al caso académico de estudio, mediante los resultados de la medición y el reconocimiento de PPE.

1.3 Justificación

Las razones por las cuales es importante realizar un trabajo de investigación contable en el que se destaque la relevancia de un estudio comparativo entre la norma local y la norma internacional, respecto a los rubros de PPE, son:

- El trabajo rescata la importancia de los activos fijos para mostrar la realidad económica de la empresa en términos de su solvencia.

- En consonancia con el punto anterior, con esta indagación se contribuye a la revalorización de los activos fijos, tan olvidados en las empresas.
- El trabajo muestra un paralelo entre la norma local y la norma internacional que aclara los componentes de una y otra e ilustra su modo de aplicación en las pymes.

Respecto a su principal contribución, al ser un trabajo interpretativo de las normas contables, que se apoya en la metodología hermenéutica jurídica contable, el trabajo que aquí se presenta pone en discusión la viabilidad que le permite a las empresas del grupo 2 aplicar la norma local o la internacional. Esto implica la obtención de una medición y reconocimiento más objetiva, en el sentido en que es más acorde con la realidad económica de la organización, porque permite establecer un paralelismo normativo y tomar decisiones. Tras aplicar la norma internacional al activo depreciado, luego de determinar su vida útil por política contable por parte del administrador o dueño de la empresa, se le calcula un valor razonable —teniendo en cuenta que la NIC 16 establece que al final del periodo o año se deben valorizar los activos fijos—, por lo cual se transfiere un nuevo valor del activo —que puede ser un deterioro o una revalorización—, y en consecuencia la entidad debe informar dicha situación en la revelación. En este sentido, con el estudio comparativo de PPE se contribuye a dar garantía de claridad en la forma de llevar las cuentas.

De acuerdo con lo anterior, la contribución de este trabajo, basada en revelar la realidad económica de las pymes mediante la comparación de normas internacionales y nacionales, puede beneficiar a las pymes mismas, esto porque les permite revalorizar sus activos, con el fin de mejorar la calidad de su información financiera, además de que con ello puede atraer nuevos inversores. Esta investigación también supone un beneficio para contadores y auditores, ya que

con ello pueden obtener un análisis comparativo mediante el cual podrían mejorar sus prácticas y modos de valorizar sus activos fijos, con lo que se precisarían los enfoques que se empleen en las auditorías. Por último, una indagación como esta permite a las autoridades, representadas en los entes reguladores y en el gobierno, emplear los hallazgos presentados en la información financiera para hacer ajustes normativos que contribuyan a mejorar las políticas contables de las compañías del grupo 2.

Los resultados de este trabajo aportan a la línea de investigación primaria de *Control contable y pensamiento contemporáneo*, al igual que a la secundaria *Desarrollo, gestión y control de las organizaciones*, ya que proporcionaría un conocimiento actual, con datos coherentes que den cuenta de las prácticas contables en la gestión de los activos fijos en las pymes y su aplicación de las NIIF. Además de esto, la indagación permite contar con herramientas y métodos nuevos para gestionar y controlar los rubros de PPE, con la finalidad de que desde la academia se aporten enfoques más precisos y que se ajusten a la realidad económica de las organizaciones. Igualmente, con este trabajo se fortalece el pensamiento contemporáneo en relación con la contabilidad, ya que incorpora un balance comparativo y actualizado de PPE, que fomentará la idea de actualizar el pensamiento contable permanentemente, de acuerdo con los cambios legislativos que se hagan en la materia, además de presentar perspectivas críticas que enriquezcan el debate académico sobre la normatividad contable.

2. Marco referencial

En este capítulo se presenta, en primer lugar, un conjunto de investigaciones consultadas en relación con las normas internacionales que regulan los rubros de PPE, correspondientes a diferentes países hispanoamericanos. Tras la exposición de dicho estado del arte, se da cabida, en segundo lugar, a la formulación de los fundamentos teóricos, basados principalmente en la *regulación contable*, la conceptualización de PPE y el componente de la *hermenéutica jurídica contable*.

2.1 Antecedentes

El artículo escrito por Chiquinquirá Chirino-García (2020) tiene la finalidad de analizar los activos de PPE en el contexto del campo industrial de la carpintería en el caso específico del municipio de Maracaibo, Zulia, Venezuela, con base en la NIC 36. De esta manera, pretende examinar las consecuencias del deterioro de PPE en el campo contable y financiero en el ramo de la carpintería. Para esta autora, los estados financieros de Venezuela deben tener en cuenta las NIIF. Así, establece una concatenación entre NIC 36 y NIC 16, “ya que entre otros aspectos relevantes, se establece que las Propiedades, Plantas y Equipos (PPE) no pueden ser registradas por montos que superen sus valores de recuperación; ello es, el mayor valor entre el valor recuperable y el valor de uso” (Chiquinquirá Chirino-García, 2020, pp. 648-649). Dentro de este contexto, hay que tener en cuenta que la PPE se deteriora por la valorización que sufre el activo en el mercado cuando hay un avalúo que está por debajo del valor en libro. Por eso es importante aplicar una norma contable como la NIC 36. La autora formula, entonces, como pregunta problema la siguiente: “¿De qué manera el deterioro de la Propiedad, Planta y Equipo incide en

las cifras mostradas en los Estados Financieros en las empresas del ramo carpintero en el municipio Maracaibo?” (Chiquinquirá Chirino-García, 2020, p. 651).

Para darle solución a la pregunta, realiza una investigación de tipo documental, acompañada de un estudio descriptivo de tales documentos (generalmente basados en fuentes secundarias que corresponden a análisis hechos por otros autores) al que le aplica un método hermenéutico. Básicamente, parte de las conceptualizaciones teóricas de las NIIF, y sus exposiciones en relación con lo que implica la aplicación de la NIC 36. En su análisis, tiene en cuenta la idea de que las modificaciones que se den en las políticas contables deben ser mostradas en la revelación, que prevé las formas de medir y reconocer los componentes de PPE.

A grandes rasgos, el estudio de Chiquinquirá Chirino-García concluye que hay una “disyuntiva en cuanto a la contabilización y presentación del valor” (p. 671) de los activos de PPE en la industria carpintera del municipio de Maracaibo. Aplicar la NIC 36, en concatenación con la 16, puede tener impactos relevantes respecto a los rubros de PPE, es decir, que los activos se deterioran y van perdiendo su valor en libro, lo cual se refleja en los estados financieros de las industrias de carpintería. Para ello recomienda la capacitación técnica del personal para que identifiquen los deterioros que sufren los activos y así obtener un monitoreo más efectivo en los activos fijos que van perdiendo su valor por causa del deterioro.

El estudio de Holguín Briones y Barcia Villamizar (2023) tiene el objetivo de “realizar una evaluación de la gestión de la información para la implementación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo en el tratamiento contable” (p. 74), en Ecuador. Inicialmente, los autores señalan las ventajas de la aplicación de la NIC 16. Entre estas se encuentran la oportunidad de poder ingresar a los mercados de capital; obtener una información de los estados financieros mucho más transparente; contar con información

oportuna, fiable y comparable; estandarizar el lenguaje financiero y contable según la normatividad internacional; tener la posibilidad de alcanzar mejores herramientas de alta gerencia —la cual puede ser bastante oportuna en la toma de decisiones por parte de los administradores de la información financiera—, y simplificar “la preparación de los estados financieros” (p. 75).

Metodológicamente, el estudio partió de una perspectiva ecléctica, que integra varios modelos. En primer lugar, se trata de una investigación aplicada, mediante la cual se espera alcanzar la solución de las inversiones, en el sentido en que su implementación sirve para diseñar mecanismos que permitan llegar a un objetivo concreto. En segundo lugar, se aplicó un método analítico, que emplea la explicación empírica de datos, enfocada en recursos contables. En tercer lugar, se llevó a cabo un método descriptivo, con el fin de conocer las maneras que emplea la entidad social para hacer los flujos de efectivo, de forma que se generen mediante las propiedades de inversión, en materia de aplicación de la contabilidad. En cuarto lugar, se empleó un método bibliográfico de consulta de antecedentes investigativos para la consolidación del marco teórico. En quinto lugar, se utilizó el método deductivo, ya que se destaca la deducción de la manera como se emplea la NIC 16, y su utilidad a la hora de monitorear los rubros de PPE y la efectiva toma de decisiones. También se diseñaron encuestas, con su respectiva tabulación de datos, que se les hicieron a 1104 trabajadores de las empresas Nestlé, EPMAPASJ y Flash Net.

Entre los resultados, los autores destacaron aspectos como: 1) costos iniciales, que para Holguín Briones y Barcia Villamizar (2023), se trata de los activos que contribuyen a que las entidades tengan beneficios económicos adicionales en comparación con los demás; 2) costos posteriores, que tienen que ver con los de sustituciones o reparaciones que se hagan a algún

activo de PPE; 3) componentes del costo, que aluden a los precios de compra y a los costos que se incluyen para ubicar el componente de PPE; 4) medición del costo, en la que se tiene en cuenta la medición en permuta y el intercambio de activos, a la manera como se mide el valor inicial; 5) introducción de la NIC 16, en la que se resalta la idea de traspasar las Normas Ecuatorianas de Contabilidad a las NIIF; 6) registro de cambios, para lo cual se consideró tener en cuenta los elementos de la actualidad introducidos por la NIC 16; 7) “valoraciones de la implementación de la propuesta”, en la que se consideran los beneficios que tiene la implementación de la NIC para brindar una información financiera más eficiente. El estudio concluye con la efectividad de la NIC 16 en la optimización de la calidad de las decisiones financieras.

La investigación de Católico-Segura et al. (2013) pretende “determinar el grado de revelación contable sobre la propiedad, planta y equipo de las empresas colombianas cotizadas” (p. 946), con base en las NIIF. Para estos autores, la revelación se refiere al resultado de una valoración, con la que se pretende dar cuenta de “aspectos ignorados o secretos de la organización”, para así poder afianzar la toma de decisiones por parte de los administradores.

De esta manera, se fortalece la transparencia en el método de valoración. Para ello, el estudio de estos autores establece una comparación entre la normativa nacional estipulada en el Decreto 2649 de 1993 y las NIIF, específicamente en el caso de las NIC 16 y NIC 36, que tratan sobre los activos de PPE. En el caso de los estados financieros, se tienen en cuenta para el análisis los principios de la OCDE a la hora de presentar las revelaciones, las cuales estipulan que las organizaciones deben: 1) “Promover la confianza entre el público inversionista”; 2) “Proveer información útil, transparente y significativa”; 3) “Contribuir a establecer y mantener

mercados justos y ordenados”; 4) “Reducir el costo de capital”; 5) “Desincentivar e inhibir prácticas fraudulentas en la emisión, negociación e intercambio de valores”.

Su objeto de investigación se centra en las empresas colombianas pertenecientes al grupo 1, es decir, aquellas que cotizan en la Bolsa de Valores. Se analizó en general la información de 59 empresas, extraída de sus respectivas páginas web. Lo que se busca con el estudio es mirar si en los estados financieros de estas empresas hay transparencia en cuanto a los activos de PPE, frente al hecho de aplicar la norma nacional respecto de la internacional, en materia de regulación contable.

Los resultados de investigación revelan que las empresas muestran resultados de manera superficial relacionada con los rubros de PPE. Así, las empresas del grupo 1, a pesar de que atienden a los requerimientos legales nacionales, y teniendo en cuenta que el 19% manifiesta la integración de las NIIF en sus estados financieros, delatan cierta dificultad a la hora de presentar sus revelaciones. Este aspecto va en contravía con las disposiciones de la OCDE, ya que no todas proveen una información transparente y confiable, según los parámetros de la NIC 16, lo que en consecuencia podría generar desconfianza a la hora de tomar decisiones por parte de los inversionistas o de los grupos de interés.

Por último, el estudio de Hernández Morales et al. (2011) se focaliza en analizar el rubro de PPE en las industrias del sector manufacturero en Chile, luego de pasar su primer año tras implementar las NIIF en el país, en 2009. Metodológicamente, se procede a través de la técnica de análisis de datos. El estudio permitió consolidar información relacionada con la “composición del activo” y “los ajustes que tuvo durante el año de convergencia”.

Para esto se dispuso de una ficha aplicada a cada empresa del sector, en la que se recopilaron los siguientes conceptos, de los que se destacaba su resultado esperado: “costo

atribuido, política de costo, depreciación, deterioro, capitalización de intereses, moneda funcional, provisión por desmantelamiento, corrección monetaria, arrendamientos, negocios conjuntos, combinación de negocios y desapropiación de activos” (Hernández Morales et al., 2011, p. 23). Se examinó un corpus conformado por 27 empresas manufactureras, las cuales tenían mayor cantidad de rubro de PPE. Con base en esto, se hizo un trabajo de búsqueda de similitudes, diferencias y relaciones entre las empresas.

Se concluye que en el traspaso de la regulación local a la internacional, en Chile hubo una revalorización de los terrenos, según los informes que presentaron las empresas del estudio. Por otro lado, la convergencia respecto a las NIIF no tuvo un impacto positivo relacionado con el concepto de la corrección monetaria, debido a que esta estaba implícita dentro de los activos fijos. También hubo un impacto relacionado con las bajas de desapropiaciones en 24 de las compañías estudiadas, tras los ajustes en el activo durante 2009. En síntesis, las 27 empresas que conformaron el análisis de la muestra se vieron impactadas por el traspaso a la normatividad internacional, lo cual también incidió en los rubros de PPE.

2.2 Fundamentos teóricos

Los fundamentos teóricos sobre los cuales se soporta este trabajo tienen que ver, principalmente, con el tema de la *regulación contable*, al que se supedita la *contabilidad internacional*, de acuerdo con la clasificación de temas alternativos en investigación en contabilidad hecha por Romero-León (2014). También hay que tener en cuenta que dentro de la regulación contable se debe conceptualizar todo lo relacionado con la *propiedad, planta y equipo*, que presenta una normatividad en la que, por lo general, persiste una tensión entre la regulación nacional y la internacional. Por último, con el fin de fortalecer este enfoque interpretativo de la norma, hay

que tener en cuenta la *hermenéutica jurídica contable*, centrada en las normas legales pertinentes.

2.2.1 Regulación contable

La profesión de la Contaduría Pública requiere, necesariamente, la existencia de un marco legal por medio del cual regular los parámetros que miden y reconocen los hechos económicos de una organización o ente económico, perteneciente al sector público o privado. En palabras de Córdoba Martínez (2019):

La regulación contable es entendida como un conjunto de normas, principios y conceptos (leyes, decretos, resoluciones, entre otros) que reglamentan la contabilidad, aseguramiento y el ejercicio de la profesión contable en el sector público y privado, de acuerdo con el contexto nacional e internacional. Según lo anterior, establece una serie de derechos, obligaciones, límites, técnicas, procedimientos, criterios y orientaciones, que permiten a las organizaciones privadas, públicas o mixtas una gestión administrativa eficiente y eficaz, en búsqueda de maximizar beneficios económicos y financieros en sintonía con la lógica de la financiarización. Por lo tanto, la contaduría pública como garante de la confianza e interés público, debe dar fe pública del cumplimiento de la regulación contable en el ejercicio de su profesión (art. 1, Ley 43/90), según el rol que desempeñe el profesional contable (contador, revisor fiscal, auditor interno o externo, asesor, consultor, profesor, investigador, etc.), esto como una función de responsabilidad social y legal.

En cuanto a la evolución de la regulación contable en Colombia, Gutiérrez Montoya (2017) presenta una ponencia en la que expone la transformación que ha tenido esta normatividad en el país, en relación con los estándares internacionales promulgados por Estados

Unidos y la IASB. Así pues, se enfoca inicialmente en las teorías que respaldan la existencia de la regulación contable, y después presenta el recorrido histórico de las normas relacionadas con el tema.

Respecto a las perspectivas teóricas, señala que existe un enfoque legalista y otro basado en la utilidad para la toma de decisiones. En el *programa de investigación legalista*, propuesto por Cañibano y Gonzalo (citados por Gutiérrez Montoya, 2017), se estudia cuál ha sido la evolución de la regulación contable y su normalización. Este paradigma se originó con la aparición de normas relacionadas con el comercio, y que se encargaban de establecer los derechos y los deberes de los actores económicos, como las Pragmáticas de Cigales y Madrid en España, en los siglos XVI y XVII. Posteriormente, tras la crisis de 1929 en Estados Unidos, surge la necesidad de regular la información financiera para organizar el mercado, con lo cual se dio paso a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

En relación con el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones, propuesto inicialmente por el Comité Trueblood en Estados Unidos en la década de 1970, la información contable es concebida como materia prima para tomar decisiones de distintos usuarios (inversionistas, administradores, Estado, etc.), por lo que se discuten los objetivos, requisitos y características cualitativas que debe tener dicha información para ser útil. Esto contribuyó a perfeccionar el marco conceptual de la contabilidad (Gutiérrez Montoya, 2017).

Por otro lado, Gutiérrez Montoya (2017) expone los enfoques y las estrategias de regulación contable propuestos por Belkaoui, entre los que se encuentran: el enfoque evolucionario (un país crea sus propias normas), el desarrollo mediante transferencia de tecnología (influencia de normas exteriores), la adopción de estándares internacionales y el enfoque situacionista (basado en prácticas de naciones avanzadas).

En relación con el recorrido histórico detallado sobre el desarrollo de la regulación contable en Estados Unidos, el IASB y Colombia que propone la autora, se analizan las distintas etapas e influencias en cada caso. Así, en Estados Unidos se identifican cuatro fases:

1. Contribución de la gerencia hasta 1933
2. Contribución institucional de 1933 a 1959 con la emisión inductiva de los PCGA
3. Contribución profesional de 1959 a 1973 con un enfoque más deductivo
4. Politización de 1973 en adelante, con la creación del FASB (Financial Accounting Standards Board) y la construcción del marco conceptual bajo el paradigma de utilidad.

En el caso del IASB, Montoya Gutiérrez (2017) presenta tres etapas: 1) de 1973 a 1990, con la creación del IASC (previo al IASB), impulsado por la necesidad de estándares internacionales; 2) de 1990 al 2000, con el desarrollo del marco conceptual bajo el paradigma de utilidad y el apoyo de la Unión Europea y la IOSCO, y 3) del 2001 a la actualidad, con la reestructuración como IASB, el acuerdo Norwalk con el FASB y la creciente adopción de las NIIF a nivel mundial.

Respecto a Colombia, la autora identifica tres periodos: 1) el periodo fiscalista, con una regulación centrada en lo tributario desde inicios del siglo XX; 2) el periodo de normalización desde 1986 con el Decreto 2160 que buscó estandarizar la práctica contable con influencia de las normas estadounidenses, y la expedición del Decreto 2649 de 1993 que constituye el marco conceptual vigente con base en los PCGA y las NIC, y 3) el periodo de armonización internacional a partir de 2009 con la Ley 1314 que inició el proceso de adopción de las NIIF en Colombia.

2.2.2 Contabilidad internacional

Para llegar a la definición de *contabilidad internacional*, Niño Melo (2016) describe primero el concepto de *contabilidad*, para luego ampliarlo con el carácter internacional que ha adquirido la normatividad contable gracias a las NIC-NIIF. En sus palabras:

La contabilidad es el área encargada de proveer información económica útil para satisfacer las necesidades de los diferentes usuarios (Sanz Santolaria, 1996). Cabe anotar que en la medida que el mundo va generando nuevas necesidades, económicas, políticas y culturales, se ha vuelto necesario que la contabilidad se vuelva más transparente y confiable, por lo que se han establecido las NIIF (Normas Internacionales de Contabilidad) como referente. Se podría decir que la Contabilidad Internacional es el resultado de la necesidad que tienen todos los mercados del mundo de que exista una homogeneidad en la presentación de los Estados Financieros, auspiciando unas buenas prácticas contables que permitan identificar las condiciones de cada una de las economías. (p. 7).

En esta concepción de la *contabilidad internacional* se destaca la relevancia de las NIIF, que para el caso de Colombia, además de otros países, permite una base estandarizada y consistente para presentar la información financiera. De este modo, se hacen más fáciles procesos como la comparabilidad, la transparencia y la fiabilidad de los informes financieros a escala global. En el marco de la comparabilidad internacional, las empresas colombianas que operan en mercados internacionales, y que asimismo buscan invertir, pueden aplicar las NIIF con el objeto de comparar sus estados financieros con los de las compañías de otros países, lo cual trae ventajas a la hora de fomentar las inversiones y propiciar las transacciones internacionales.

En cuanto a la transparencia, estas normas internacionales permiten incrementar este aspecto dentro de la información financiera, con lo cual se puede mejorar la confianza de los *stakeholders*, los analistas financieros, además de otras partes interesadas en conocer la veracidad y calidad de la información. En relación con el acceso al capital internacional, las NIIF hacen más expedito el financiamiento internacional, ya que cumplen con las expectativas y los requisitos de inversores y prestamistas del extranjero.

También hay que resaltar el hecho de que la adopción de las NIIF permite mejorar la calidad de la información, toda vez que facilita un marco detallado y consistente para elaborar los estados financieros. En este sentido, contribuyen con el logro de una imagen precisa y coherente de la situación financiera de una organización. Otra de las ventajas de estas normas es que fomentan la armonización contable a escala mundial, teniendo en cuenta que facilitan la comprensión de las normas contables para las compañías que operan en diferentes jurisdicciones.

En Colombia, como se verá más en detalle en el capítulo cuarto respecto a los rubros de PPE, la regulación nacional se rige principalmente por la Superintendencia de Sociedades y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Estas instituciones son las encargadas de emitir normas y guías para asegurar la implementación de las NIIF. Una de las leyes más relevantes es la Ley 1314 de 2009, ya que establece el marco para que exista la convergencia entre las normas contables colombianas y las internacionales.

Todo lo anterior en relación con las ventajas. Ahora bien, por lo que atañe a las desventajas, se pueden destacar las que se presentan a continuación. En primer lugar se encuentra la complejidad, ya que implementar y aplicar las NIIF puede ser un proceso difícil y costoso, sobre todo para las pymes, es decir, para las empresas del grupo 2, que muy

posiblemente no cuentan con los recursos para la aplicación de las normas internacionales. En segundo lugar, está la dificultad de los costos de implementación, ya que la transición de unas normas a otras puede incluir gastos onerosos, que requieren capacitación, consultoría, personal y actualización de software contables. En tercer lugar, se destaca la generalidad de las NIIF, lo que quiere decir que se dificulta su implementación en algunas empresas que tienen características específicas. En consecuencia, esto limita su capacidad para mostrar la situación financiera de las compañías de manera más expedita. En cuarto lugar, están las diferencias culturales y económicas, ya que las NIIF, al estandarizarse, no siempre consideran las diferencias económicas de los países, así como tampoco las fiscales y las culturales, y esto puede plantear algunos desafíos para su implementación.

2.2.3 Propiedad, planta y equipo

En primer lugar, para definir los componentes de PPE, hay que considerar las características esenciales de la definición de *activo*. Aquí se entienden los activos como aquellos bienes que brindan un beneficio económico para las empresas, que se pueden medir fiablemente y que forman parte del control de las empresas. Así, los activos de *propiedad, planta y equipo* se refieren a los “bienes tangibles” que tiene un ente económico para su utilidad y también para lo correspondiente con la parte administrativa, los cuales son indispensables para el desarrollo habitual de sus actividades, en las que la vida útil sobrepasa la duración de un periodo (Fundación IFRS, 2013), en este caso, más de un año, y que traen beneficios económicos a futuro.

Existe una clasificación básica de los rubros de PPE. Estos se pueden dividir en activos depreciables y activos no depreciables. Los primeros tienen que ver con muebles y enseres, flota y equipo de transporte, edificios y construcciones, comunicaciones (entre las cuales se

encuentran teléfonos y fax, además de equipos de cómputo), elementos de oficina, maquinaria y equipos, etc. Los no depreciables tienen que ver únicamente con los terrenos.

Para hacer la medición de este tipo de rubros se tienen en cuenta los conceptos que se presentan a continuación:

1. Costo histórico: se refiere al costo inicial o al precio de adquisición del activo, que incluye los gastos (entre los cuales están los fletes y el seguro de transporte para llevar la carga), el impuesto no deducible (el IVA y el arancel, en caso de las importaciones) y el desmantelamiento, menos el descuento. Así pues, no solo es el valor neto, sino también todo el proceso que se requiere para que el activo de PPE quede en funcionamiento. A este proceso también se le conoce como medición inicial (Gerencie.com, 2023, 3 de diciembre).
2. Reconocimiento inicial: luego de hacer la medición del costo inicial de los rubros de PPE, viene la etapa de reconocimiento inicial, en la que se realiza el registro contable del valor de adquisición de la compra del activo de PPE, teniendo en cuenta las NIIF. Para el reconocimiento, los rubros deben cumplir con las características que debe tener un activo, es decir, que generen un beneficio económico, que se puedan medir de manera fiable y que la empresa tenga control del activo (Fundación IFRS, 2013).
3. Depreciación del activo de PPE: la depreciación se refiere al desgaste que han tenido los activos por su uso durante su vida útil. Para calcular la depreciación se tiene en cuenta el método de depreciación lineal, que es el costo histórico del activo o valor de adquisición menos el valor residual dividido por la vida útil del activo. Cuando

se emiten los estados financieros, las empresas deben realizar el ajuste de la depreciación de sus activos de PPE (Fundación IFRS, 2013).

4. Valor residual: lo que espera recibir el ente económico cuando el activo esté totalmente depreciado. Se establece en porcentajes o valores relativos. Tan pronto se calcula la depreciación, el porcentaje refleja la ganancia con la que queda la empresa al final de la vida útil del activo, es decir, de su depreciación acumulada (NIC 16, 2010).
5. Vida útil: teniendo en cuenta las disposiciones de la NIC 16 (2010), la “vida útil” es “el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad, o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad” (p. 2).
6. Medición posterior: es un método de medición de los activos de PPE, que puede realizarse, ya sea mediante el *modelo de costo* o por medio del *de revaluación*, que se hace al finalizar un periodo contable. De acuerdo con las disposiciones de la NIC 16 (2010), para el modelo de costo se tiene en cuenta lo siguiente: “Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor” (p. 7). Por su parte, para el modelo de revaluación se considera lo que se expone a continuación:

“Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de

las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa” (p. 7).

7. Valor de mercado: es cuando se ponen de acuerdo el vendedor y el comprador en una transacción. Según Ortega (2023):

“El valor de mercado se refiere al precio que un comprador estaría dispuesto a pagar por un activo en un mercado determinado en un momento dado. En términos generales, se puede definir como la estimación del precio justo de un bien o servicio en un mercado libre y competitivo”.

8. Valor razonable: de acuerdo con lo dispuesto por la NIC 16 (2010), el valor razonable se define así: “es el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua” (p. 2).
9. Valor de uso: con base en la NIC 36 (2010), “es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo” (p. 3).
10. Importe en libros: según lo establecido por la NIC 16 (2010), “es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas” (p. 2).
11. Importe depreciable: teniendo en cuenta las disposiciones de la NIC 16 (2010), “es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual” (p. 2).

12. La unidad generadora de efectivo: de acuerdo con lo establecido por la NIC 36 (2010), “es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos” (p. 3).
13. Pérdida por deterioro del valor: teniendo en cuenta las disposiciones de la NIC 36 (2010), “es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable” (p. 3).
14. Desmantelamiento: es el costo que se paga cuando se desinstala la PPE del lugar donde fue instalada para su uso.
15. Valor específico para una entidad: según lo establecido por la NIC 16 (2010) “es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo” (p. 2).
16. Valor presente: “El valor presente (VP), o valor actual, se refiere a cuánto vale en este momento una determinada cantidad de dinero que recibirás en el futuro. Este cálculo es importante porque el valor del dinero cambia en el tiempo y su valor hoy no será igual que realmente lo tengas disponible en el futuro. El cálculo del VP podría ayudar a determinar qué tan conveniente es realizar una inversión” (GBM Academy, 2022).
17. Valor futuro: “El término ‘valor futuro’ hace referencia a las entradas de dinero que pudiera generar una inversión en una fecha futura. Es decir, es la cantidad final de dinero que se obtendrá de una inversión a determinada cantidad de tiempo y con la

aplicación de una tasa de interés simple o compuesta. Para tomar decisiones de inversiones es necesario aprender estos conceptos básicos” (GBM Academy, 2022).

18. Tasa de interés DTF: “Es el promedio ponderado de las tasas efectivas de captación de los CDT a 90 días que reconoce el sistema financiero a sus clientes y sirve como indicador de referencia relacionado con el costo del dinero en el tiempo” (Banco de la República, 2023).

2.2.4 Hermenéutica jurídica contable

De acuerdo con González Rincón (2009), la hermenéutica jurídica es una rama que se enfoca esencialmente en la interpretación de normas contables y tributarias, así como en su relación con las ciencias jurídicas. Para desarrollar su concepto, presenta un recorrido histórico de la hermenéutica, desde su origen en la Antigua Grecia hasta su desarrollo filosófico en la modernidad, con pensadores como Schleiermacher, Dilthey, Heidegger y Gadamer. Destaca cómo la hermenéutica ha evolucionado desde un conjunto de reglas para la interpretación de textos hasta una hermenéutica fenomenológica que entiende la comprensión como un modo de existir.

Entre los principales métodos y escuelas de interpretación jurídica que se han desarrollado a lo largo de la historia, se encuentran, según González Rincón (2009), los siguientes:

1. Exegético: este interpreta la ley según sus propias palabras, analizando gramaticalmente los textos legales. Fue el método predilecto de la escuela de los glosadores.
2. Savigniano: propuesto por Friedrich Carl von Savigny, considera que la ley es expresión del derecho popular y que la interpretación debe reconstruir el pensamiento del

- legislador histórico. Distingue cuatro elementos: gramatical, lógico, histórico y sistemático.
3. Libre investigación científica: planteado por François Gény, busca descubrir el pensamiento del legislador a través de las circunstancias dominantes en la época en que se formuló la ley.
 4. Escuela del Derecho Libre: liderada por Hermann Kantorowicz, no acepta que la ley sea la única fuente de derecho y reconoce la importancia de las normas que surgen de la conciencia jurídica popular.
 5. Jurisprudencia de intereses y jurisprudencia sociológica: sostiene que el juez no debe crear libremente el derecho, sino colaborar en la realización de los ideales que inspiran la legislación vigente.
 6. Teleológico: propuesto por Rudolf von Ihering, recalca que el derecho está determinado por el propósito de llevar a la realidad práctica determinados fines.
 7. Escuela del realismo jurídico: busca la realidad efectiva sobre la cual se apoya el derecho vigente, considerando que el derecho real es lo que resuelve el órgano jurisdiccional en cada caso concreto.
 8. Teoría pura del derecho (Hans Kelsen): sostiene que al interpretar la norma, el juez es creador de normas individualizadas y ejerce un acto de voluntad, eligiendo entre las posibles interpretaciones.
 9. Método histórico-evolutivo: plantea que la ley no debe concebirse como la voluntad de su autor, sino que adquiere existencia autónoma y debe satisfacer las necesidades actuales al momento de su aplicación.

Lo que se retoma de estos métodos de la hermenéutica jurídica es que esta busca interpretar, comprender y explicar los textos y los hechos legales, y por eso mismo es indispensable para entender la naturaleza de la regulación contable. A este propósito, Catrillón et al. (2021) hablan también de una *hermenéutica contable*, que en sus palabras se trata de “la teoría general de la interpretación del conocimiento contable y sus prácticas sociales” (p. 104). Así pues, para estos autores la hermenéutica contable es un campo que aplica los fundamentos de la interpretación de carácter hermenéutico en el contexto de la contabilidad, que ofrece una perspectiva que permite la comprensión y el análisis de las normas, las prácticas y las teorías contables. Abarca aspectos teóricos y prácticos de la contabilidad, en sus esferas política y filosófica, por lo que se enfoca tanto en el conocimiento como en la práctica contables.

La relación entre la hermenéutica contable y la hermenéutica jurídica es bastante relevante en el contexto de la normatividad contable. Según Castrillón et al. (2021), “la hermenéutica jurídica es fundamental para comprender y establecer una mayor coherencia entre normas, pronunciamientos y jurisprudencia de la regulación contable colombiana en sus relaciones con los estándares internacionales de contabilidad” (p. 109). Esta afirmación subraya la importancia de la interpretación legal en el ámbito contable, especialmente en un contexto de creciente internacionalización de las normas contables. La hermenéutica jurídica proporciona herramientas y métodos para interpretar textos legales, que son igualmente aplicables a la interpretación de normas contables.

En términos generales, la hermenéutica es una teoría general de la interpretación de textos de cualquier índole. También puede considerarse como una metodología de interpretación propia de las ciencias sociales, entendiéndolas como ciencias de la discusión. Dado que la contabilidad es una ciencia social, en el contexto de las ciencias de gestión, es decir, orientadas

por objetivos estratégicos, la hermenéutica se constituye en una herramienta valiosa de interpretación de las cifras contables. En este punto de la argumentación conviene distinguir entre una hermenéutica jurídica, de gran utilidad para la interpretación y análisis de las normas contables, y una hermenéutica epistémica, orientada a la dilucidación de conceptos de una disciplina que, para el caso de la ciencia contable, es relevante en la comprensión de conceptos tales como *solvencia* y *liquidez*, en la construcción de teorías contables de carácter financiero y tributario.

De modo que una investigación que aplique el método de la hermenéutica jurídica al campo contable, es importante para la comprensión de normas, doctrinas y sentencias de la regulación contable, al igual que en la delimitación de la naturaleza del campo contable y su diferenciación con otros campos, como el tributario, la gestión, las finanzas, el control y demás aspectos afines. Así, de acuerdo con el profesor Suárez (2024, en comunicación personal), para aplicar el método hermenéutico en esta área del conocimiento, se requiere:

1. Hacer un análisis de contenido de los textos objeto de estudio.
2. Identificar variables que expliquen los fenómenos patrimoniales que se han seleccionado.
3. Establecer un corpus de términos que determinen los referentes conceptuales y teóricos.
4. Nombrar los fenómenos que constituyen aspectos relevantes de la teoría contable en sus relaciones con las prácticas sociales.

5. Relacionar las palabras y las cosas en sus contextos sociales e institucionales que determinen el comportamiento de los agentes y la manera como teorizamos los fenómenos.

2.2.5 Clasificación de los tipos de empresa en relación con la convergencia a las NIIF

Teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1314 de 2009, sobre la regulación de “principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptada en Colombia”, se determina el modo en que converge el modelo de contabilidad nacional con el establecido en los estándares definidos por acuerdos globales en materia de información financiera. Esto se hace con la finalidad de unificar los conceptos.

“Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios” (Ley 1314 de 2009, art. 1).

Con el objeto de afianzar las relaciones económicas internacionales, es recomendable que todo tipo de empresa nacional se ajuste a los parámetros globales definidos, para así tener una información de los estados financieros más coherente, lo que en consecuencia puede beneficiar procesos como la inversión. Tomando como base el Decreto 2784 de 2012, que se focaliza en aplicar la Ley 1314 de 2009 dentro de las compañías clasificadas dentro del grupo 1, y el Decreto 2706 de 2012, con el cual se respalda el empleo de dicha ley, pero con énfasis

las microempresas, el cronograma establecido para la convergencia de las NIIF es el siguiente (Tabla 1):

Tabla 1. Programación para la implementación de las NIIF en Colombia

Grupo	Fecha de transición	Fecha de aplicación	Fecha de reporte
“Grupo 1: Emisores de valores y entidades de interés público, quienes aplicarán NIIF Plenas”	“1 de enero de 2014”	“31 de diciembre de 2014”	“31 de diciembre de 2015”
“Grupo 2: Empresas de tamaño grande y mediano que no sean emisores de valores y ni entidades de interés público, quienes aplicaran NIIF para Pymes”	“1 de enero de 2015”	“31 de diciembre de 2015”	“31 de diciembre de 2016”
“Grupo 3: Pequeñas y microempresas, a quienes se les autorizará la emisión de estados financieros y revelaciones abreviadas”	“1 de enero de 2014”	“31 de diciembre de 2014”	“31 de diciembre de 2015”

Nota. Tomado de ContaPyme (2012).

Para el caso de las empresas del grupo 2, que forma parte del objeto de estudio de este trabajo, es importante tener en cuenta el Decreto 3022 de 2013, el cual expone el periodo de transición del marco técnico para las pymes. Así, tal como se expone en la Tabla 1 para este tipo de empresas, la transición empezó a partir del 1 de enero de 2015, con fecha de aplicación al 31 de diciembre de 2015 y que concluyó con la fecha de reporte, que fue el 31 de diciembre de 2016. Posteriormente, con el Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015 se establece, en el título 2, el régimen reglamentario para las empresas del grupo 2, de cuyo ámbito de aplicación señala que a este deben pertenecer:

1. Entidades que no apliquen las Normas de Información Financiera para entidades del Grupo 1, ni que apliquen las Normas de Información Financiera para entidades del Grupo 3.
2. Entidades que cumpliendo requisitos para pertenecer al Grupo 3, hayan decidido aplicar de manera voluntaria las Normas de Información Financiera para entidades del Grupo 2.
3. Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar los marcos técnicos normativos vigentes para el Grupo 1, ni sean de interés público, y cuyo objeto principal del contrato sea la obtención de resultados en la ejecución del negocio, lo cual implica autogestión de la entidad y, por lo tanto, un interés residual en los activos netos del negocio por parte del fideicomitente y/o cliente.

2.2.6 Provisión de impuesto diferido y diferencia temporaria

Para hallar el impuesto diferido se debe calcular la diferencia temporaria. Esta última es “la que existe entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser: diferencias temporarias imponibles y diferencias temporarias deducibles” (PwC, 2022). Así, en el caso de una cuenta de activo, como ocurre con los rubros de PPE, “si la base fiscal es menor que la base contable, se genera una diferencia temporaria imponible, que da lugar a un impuesto diferido pasivo. Esto implica que en posteriores períodos se pagará un mayor impuesto de renta”. Y al respecto de las diferencias temporarias deducibles en una cuenta de activo: “Si la base fiscal es mayor que la base contable, se genera una diferencia temporaria deducible que da lugar a un impuesto diferido activo. Esto

implica que en posteriores períodos se pagará un menor impuesto de renta” (PwC, 2022). Teniendo en cuenta lo dicho, el impuesto diferido se define en estos términos: “Es la cantidad de impuesto sobre las ganancias que se prevé pagar (imponible) o recuperar (deducible) en periodos futuros, producto de operaciones anteriores que no se incluyeron en una declaración de renta y que su manejo depende de la forma en que se va a revertir el efecto fiscal”.

En relación con las empresas del grupo 2, objeto de estudio de esta indagación, el impuesto diferido se presenta en el anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, sección 29, de la NIIF para las pymes. Según el Concepto 1206 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública de 2020:

Los impuestos diferidos se generan cuando existen diferencias temporarias, las cuales corresponden a las diferencias existentes entre el importe en libros de los activos y pasivos y la base fiscal de los mismos. No obstante no todas las diferencias entre el importe en libros y sus bases fiscales generan impuesto diferido, para generar impuesto diferido es necesario que exista “impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual”.

De acuerdo con lo anterior, respecto de los elementos de propiedad, planta y equipo medidos por el método de la revaluación el impuesto diferido se determinará de acuerdo con lo siguiente:

- Importe en libros del elemento de propiedad, planta y equipo, el cual corresponde con el importe revaluado.
- Base fiscal del elemento de propiedad, planta y equipo, la cual corresponde con el importe que será “deducible de los beneficios económicos que, para

efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo” (ver párrafo 29.9 de la NIIF para las PYMES).

- La diferencia temporaria corresponderá con la diferencia entre el importe en libros y su base fiscal (ver párrafo 29.12 de la NIIF para las PYMES).

3. Metodología

La perspectiva de la investigación es hermenéutica, sobre todo de carácter jurídico contable (González Rincón, 2019; Contreras et al., 2021), puesto que consiste en comprender e interpretar la regulación contable nacional e internacional, en particular sobre PPE, y con base en esto presentar unos cálculos contables que permitan establecer similitudes y diferencias respecto al beneficio de una normatividad sobre otra. Este beneficio se refleja tanto en la realidad económica de una pyme como en la fiscal, que sirve para garantizar la transparencia. La aplicación de perspectiva de interpretación se desarrolla de la siguiente manera:

1. Se seleccionan la norma local, consignada en el Decreto 2649 de 1993, la norma internacional, correspondiente a la sección 17 de la *NIIF para las PYMES* (Fundación IFRS, 2009a). De estas normas, que tratan en particular sobre los componentes de la PPE, se analizan los términos como *medición inicial*, *reconocimiento inicial*, *depreciación*, *vida útil*, *desmantelamiento*, *valor residual*, *medición posterior*, *reconocimiento posterior*, *revalorización*, entre otros.
2. Con este corpus conceptual se realiza un ejercicio comparativo entre la norma local y la norma internacional de PPE teniendo en cuenta unidades de contexto y unidades de registro contable.
3. Con base en los conceptos y en el análisis normativo, se construye un ejemplo académico *ad hoc*, consistente en la creación de una empresa del grupo 2, que incluye aspectos importantes de la organización del análisis contenido, del aprovechamiento del material y el tratamiento de los resultados, la inferencia y la interpretación (Bardin, 2002).

4. Según los resultados del análisis aplicado, se realiza una interpretación en cifras contables de la realidad económica, para la valorización de PPE.

Por su tipología, este trabajo se inscribe dentro de un modelo de investigación explicativa (Hernández Sampieri et al., 2014). Además de explorar y dar a conocer los aspectos relevantes de un tema, como es el caso de la realidad económica de una pyme, este trabajo va más allá, en el sentido en que profundiza en la normativa contable, para describirla, contrastarla y dar cuenta y razón de ella. Esto permite establecer diferenciaciones o reconocimientos de los elementos distintivos de la normatividad contable, con lo que se pueden tomar decisiones informadas sobre su pertinencia.

Respecto al método, se utilizó uno de tipo mixto. Su naturaleza cualitativa se refleja en la parte interpretativa de la normatividad contable nacional e internacional, y su alcance en la realidad económica de la pyme. El aspecto cuantitativo sirve para calcular los costos de los rubros de PPE con base en esa normativa contable, lo cual se presenta en la medición y reconocimiento de un estudio de caso hipotético de un pyme colombiana. Aquí, entonces, tanto con lo cualitativo como con lo cuantitativo se pueden determinar los beneficios que puede traer una u otra normativa a la hora de reflejar la realidad económica de una pyme.

En cuanto a los instrumentos que se emplearon para calcular los rubros de PPE de una empresa que forma parte de un ejemplo académico construido *ad hoc* para esta investigación, se emplearon tablas de análisis comparativo de las normas locales e internacionales, tanto en su medición como en su reconocimiento en la compra de activos fijos. Una de las herramientas más importantes fue la estructuración del ciclo contable de la pyme.

4. Normativa nacional e internacional sobre PPE

En este capítulo de caracterización de la normatividad contable nacional e internacional sobre PPE se describe de forma resumida la NIC 16, que se centra especialmente en PPE, para uso de la empresa. Luego se presenta una descripción breve del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, que se refiere a la PPE, para exponer, mediante una tabla comparativa una diferenciación entre la norma contable colombiana y la NIC.

4.1 Norma Internacional de Contabilidad 16

La NIC 16 (2010) hace referencia directa al rubro de PPE. Inicialmente, la NIC presenta una caracterización para reconocer qué elementos deben considerarse como activos de PPE.

“El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos” (p. 1).

En cuanto al alcance de esta NIC, el documento aclara que debe aplicarse a la contabilidad de los rubros de PPE reconocidos en la norma misma, “salvo cuando otra norma exija o permita un tratamiento contable diferente” (NIC 16, 2010, p. 1). Dentro de este tipo de rubros se excluyen los elementos que forman parte de los inventarios para la venta, así como los

activos biológicos, y aquellos dedicados a la explotación y exploración minera y la inversión en derechos de explotación de recursos minerales no renovables (gas natural, petróleo, carbón, etc.).

Posteriormente, presenta una caracterización sobre el reconocimiento de los activos de PPE, que a grandes rasgos los define como aquellos que le permitirán beneficios futuros a la entidad y que puedan medirse fiablemente en su contabilidad. Así, las herramientas o repuestos de PPE que tengan un uso mayor a un año (vida útil) se reconocerán como tal, ya que la norma establece que deben contabilizarse por aparte. Para procesarlos contablemente se debe proceder a destacar, primero, sus costos iniciales —o también conocidos como *medición inicial*— y, luego, sus costos posteriores —que se conocen también como *medición posterior*, en los que se incluye el deterioro o la revaluación, el valor en libro y la depreciación acumulada del activo fijo—.

Luego, en el documento se presentan los aspectos que forman parte de la medición del reconocimiento, que se basan, inicialmente, en el costo de los activos. De este modo, se destaca, primero, los componentes del costo y, segundo, la medición del costo. En resumen, los componentes del costo se refieren a la adquisición del activo más los impuestos, lo relacionado con el lugar en que va a funcionar el activo de PPE, el costo de desmantelamiento a valor presente —de acuerdo con el periodo o vida útil del componente de PPE—, además de los costos que se le atribuyen directamente —es decir, los de instalación y montaje, los de personal para poner en marcha el activo y los de comprobación—. El reconocimiento de la PPE concluye en el momento en que el activo se encuentra operando en la forma en que lo había previsto la gerencia. Para el caso relacionado con la medición del costo, este empieza a medirse desde el momento en que se reconoce el activo.

La siguiente etapa, referida a la medición posterior al reconocimiento, puede hacerse por dos vías: 1) mediante el modelo del costo; 2) a través del modelo de revaluación. El valor en libro del modelo del costo se calcula con base en el costo menos la depreciación acumulada, y a esta a su vez se le resta el deterioro. En lo que respecta al modelo de revaluación, este se calcula restándole al valor razonable la depreciación acumulada, a la cual se le resta también el valor del deterioro, lo que da, finalmente, el valor en libro. El aumento se da cuando la revaluación del activo es mayor que el valor en libro. El activo disminuye en su costo cuando la revaluación de este es menor a su valor en libro. Para este último caso, el activo ya se encuentra deteriorado o tiene pérdida de valor. En relación con esto, la NIC 16 (2010) establece lo siguiente:

“Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo”.

“Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación” (p. 8).

La etapa posterior de la NIC 16 corresponde a la depreciación. De acuerdo con esta NIC, “se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento” (p. 9). Por ejemplo, en un vehículo automotor que tenga un costo significativo, sus partes pueden depreciarse por separado (chasis, motor, etc.), según la vida útil de los componentes en el periodo determinado. Una característica de la depreciación es que esta comienza en el momento en que el activo se encuentre en la ubicación donde va a funcionar y ya esté en condiciones para su uso, de acuerdo con la gerencia. Existen tres métodos de depreciación: 1) el lineal, 2) el decreciente y 3) el de unidades de producción.

“La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada” (NIC 16, 2010, p. 11).

Respecto a la baja en cuentas de los componentes de PPE, esta se refiere a un mecanismo para retirar el activo, ya sea por cumplimiento de su vida útil o por la venta de este. De acuerdo con la NIC 16 (2010):

“El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

- (a) por su disposición; o
- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición”.

“La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en

cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias” (p. 12).

Si de pronto se realiza una compra a crédito superior a 90 días, es necesario hacer una tabla de amortización en la que se reflejen los gastos por concepto de intereses (NIC 18), ya sea por compra de inventario o de rubros de PPE.

Por lo que atañe a la información por revelar, en esta se hacen notas o aclaraciones sobre las diferentes características de los rubros de PPE que se tuvieron en cuenta en su medición y reconocimiento dentro de la presentación de los estados financieros. A este respecto, NIC 16 (2010) establece lo siguiente:

“En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, la siguiente información:

- a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- b) los métodos de depreciación utilizados;
- c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y
- e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como

mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;

- (iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
- (iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36;
- (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, aplicando la NIC 36;
- (vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, aplicando la NIC 36;
- (vii) la depreciación;
- (viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y
- (ix) otros cambios”.

“En los estados financieros se revelará también:

- a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;
- c) el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y

- d) si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado” (pp. 13 y 14).

Ahora bien, en caso de que los activos de PPE se revalúen al final de cada periodo, la NIC 16 establece que la información que debe revelarse es la siguiente:

- a) “la fecha efectiva de la revaluación;
- b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
- c) los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la estimación del valor razonable de los elementos;
- d) en qué medida el valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo fue determinado directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a recientes transacciones de mercado entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fue estimado utilizando otras técnicas de valoración;
- e) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y
- f) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas” (p. 15).

Por último, quienes estén interesados en los estados financieros, es necesario que consideren importante la información que debe revelarse, la cual se presenta a continuación:

- a) “el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
- c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y
- d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros”.

4.2 Decreto 2649 de 1993 (artículo 64)

Con la promulgación de este decreto, “se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”. Ahora bien, en el artículo 64 se hace hincapié en los rubros de PPE. De acuerdo con este decreto, las PPE:

“[...] representan los activos tangibles adquiridos, contruidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año”.

Un concepto fundamental dentro de esta normatividad es el de *valor histórico*, que son los gastos en que se incurre para la valoración de un activo, es decir, para aquellos que se capitalizan al valor del activo. Estos gastos son, por ejemplo, el flete y los impuestos no deducibles (el IVA), que son para los activos que ya están listos para su uso. En el caso de la

adquisición de un bien inmueble, se considera una serie de elementos que se van sumando para que el bien quede en uso, como la ingeniería, la nómina, la supervisión, las acometidas, etc. Por otro lado, de acuerdo con el citado artículo 64:

“El valor histórico de las propiedades, planta y equipo, recibidas en cambio [...], donación, dación en pago o aporte de los propietarios, se determina por el valor convenido por las partes, debidamente aprobado por las Autoridades cuando fuere el caso o, cuando no se hubiere determinado su precio, mediante avalúo”.

El artículo 64 define la *vida útil* como “el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuirá a la generación de ingresos”, para lo cual, se deben tener en cuenta, en su determinación, “las especificaciones de fábrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen”.

Para calcular la depreciación, el artículo 64 propone que “se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación”.

Finalmente, para la preparación del avalúo, el artículo 64 establece las reglas que se indican a continuación:

1. Presentará su monto discriminado por unidades o por grupos homogéneos.
2. Tratará de manera coherente los bienes de una misma clase y características.
3. Tendrá en cuenta los criterios utilizados por el ente económico para registrar adiciones, mejoras y reparaciones.

4. Indicará la vida útil remanente que se espera tenga el activo en condiciones normales de operación.
5. Segregará los bienes muebles reputados como inmuebles, mostrando su valor por separado.

4.4 Diferencias entre la norma contable colombiana y la norma internacional

La norma colombiana está respalda por la institucionalidad, representada en organismos del Estado como el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, la Superintendencia de Sociedades y el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, entre otros, lo que hace que tenga un lenguaje contable muy específico y local. Por su parte, las NIIF, promulgadas por la IASB, procuran construir un lenguaje global unificado a nivel contable. Con dicho lenguaje se espera representar la verdadera realidad económica que tienen las organizaciones. No obstante, la legislación colombiana ha creado mecanismos para la convergencia de las NIIF, como se ve en la Ley 1314 de 2009 y en decretos como el Decreto 2784 de 2012 y el Decreto 2706 de 2012, que son sus reglamentarios, y para el caso de las empresas del grupo 2, mediante el Decreto 3022 de 2013 y el DUR 2420 de 2015.

En la legislación colombiana está establecido, sobre todo para las pymes, la presentación del *estado de cambio de la situación financiera*, que está incluido dentro de una lista de cinco estados financieros, considerados de propósito general. Las empresas deben presentar estos estados financieros al final de cada periodo, tal como se verifica en el Decreto 2649 de 1993. Con base en este decreto, existen cinco tipos de estados financieros: 1) el estado de resultados, 2) el balance general, 3) el estado de cambio en el patrimonio, 4) el estado de flujo de efectivo y 5) el estado de situación financiera.

En cuanto a las normas internacionales, tanto la NIC 1 como la sección 3 de la *NIIF para pymes* conservan los mismos parámetros en relación con la manera de presentar los estados financieros. De acuerdo con la Fundación IFRS (2009a),

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. (p. 8).

En esta norma internacional se considera el siguiente conjunto de estados financieros:

Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:

(a) Un estado de situación financiera a la fecha de presentación. [Referencia: Sección 4].

(b) Una u otra de las siguientes informaciones: [Referencia: Sección 5].

(i) Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluidas aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral, o

(ii) Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado.

Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

(c) Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa. [Referencia: Sección 6].

(d) Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa. [Referencia: Sección 7].

(e) Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. [Referencia: Sección 8].

Como puede verse, en las normas internacionales desaparece el balance general que se ve en las normas colombianas, por cuanto es presentado en el estado de situación financiera que contienen los mismos elementos que contiene el balance general: activo, pasivo y patrimonio. Las notas a los estados financieros se presentan en las revelaciones, donde se hace claridad de los componentes que forman los estados financieros.

Respecto al modelo de revaluación que se exige para la medición posterior de los componentes de PPE, en el Decreto 2649 de 1993 no se establece su aplicación, puesto que no se habla de medición y reconocimiento posterior. En el caso de las NIIF, sí es permitido hacerla, siempre y cuando haya un mercado activo para el componente de PPE, tal como lo promulga la NIC 16.

Dentro de la norma colombiana, las propiedades de inversión en PPE, las que se encuentran clasificadas como mantenidas para la venta y las que forman parte de los activos biológicos se llevan por medio del grupo 15, que pertenece a los rubros de PPE. En relación con la normatividad internacional, principalmente en la NIC 16 (sobre activos fijos para uso de la empresa), este tipo de activos no se tienen en cuenta, y los tramita por medio de otras normas, como la NIIF 5 (de “activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas”), la NIC 40 (sobre propiedades de inversión) y la NIC 41 (que se enfoca en los activos biológicos, como la agricultura y la ganadería, es decir, el sector 1 de la economía).

Por lo general, la norma nacional es bastante parecida a la internacional, consignada en la NIC 16, pero se diferencian en el hecho de que esta última agrega el valor de desmantelamiento al costo histórico del activo. Así, en el Decreto 2649 de 1993, también se hace una conceptualización, aunque breve, de términos como *depreciación*, *valor histórico*, *valor residual* y *vida útil*. Una comparación relacionada con esta normatividad, es decir, entre el Decreto 2649 de 1993 y la NIC 16, con la sección 17 para pymes, se presenta a continuación (Tabla 2).

Tabla 2. Parangón entre la NIC 16, la sección 17 y el Decreto 2649 de 1993

Definición	Norma local: Decreto 2649 de 1993	Norma internacional: NIC 16
Propiedad, planta y equipo	“Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año” (artículo 64).	“Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que: a) se mantienen para su uso en la producción o el suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y b) se esperan usar durante más de un periodo” (Fundación IFRS, 2013, p. 4).
Costo inicial	En este decreto se le conoce como <i>valor histórico</i> , que está compuesto por “todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses, corrección	En esta normatividad se le conoce como <i>medición inicial</i> . Para esta medición se tiene en cuenta el precio de compra, los aranceles, los impuestos no deducibles, el transporte, las adecuaciones, el desmantelamiento y la capitalización de los gastos financieros. En resumen,

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

	monetaria proveniente del Upac y ajustes por diferencia en cambio” (artículo 64).	son las erogaciones que se requieren para la compra de un activo fijo.
Valor residual	No hay definición de este componente en el Decreto.	“Es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil” (NIC 16, 2010, p. 2).
Vida útil	“Se entiende por vida útil el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuirá a la generación de ingresos. Para su determinación es necesario considerar, entre otros factores, las especificaciones de fábrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen” (artículo 64).	“Vida útil: a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o es: b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad” (NIC 16, 2010, p. 2).
Importe en libros	No hay definición de este componente en el Decreto.	“Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas” (NIC 16, 2010, p. 2).
Depreciación	Es un componente que se determina “sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que	“Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil” (NIC 16, 2010, p. 2).

	mejor cumpla la norma básica de asociación” (artículo 64).	
Medición posterior	No hay definición de este componente en el Decreto.	Se calcula mediante alguno de estos dos métodos: “Modelo del costo: 30 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor”. “Modelo de revaluación: 31 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa”.

Nota. Elaboración propia con base en el Decreto 2649 de 1993, la NIC 16 (2010) y la Sección 17 para pymes (Fundación IFRS, 2013).

Esta tabla comparativa entre la norma local y la internacional en relación con PPE expone los conceptos básicos que se tienen en cuenta para poder elaborar el ejemplo académico ad hoc que se presenta en el siguiente capítulo. La tabla determina la diferencia conceptual que existen en dicha normatividad, donde

es evidente que, por ejemplo, la norma local no tiene en cuenta algunos componentes. Por ejemplo, en relación con el importe en libro, que no aparece en el Decreto 2649 de 1993, hay que aclarar que este sí se calcula, para lo cual se considera el costo histórico menos la depreciación acumulada, para llegar al valor en libro, que es el mismo importe en libro. La depreciación acumulada, a pesar de no aparecer en el antedicho decreto, está establecida en el artículo 137 del Estatuto Tributario. Aquí es evidente que el Decreto recurre a otras normativas nacionales para cubrir el valor del activo fijo neto.

En cuanto al valor residual, que tampoco se define en el Decreto 2649 de 1993, en todo caso este sí lo menciona, para aclarar que se utiliza cuando existan partidas significativas. Este valor residual o valor de salvamento se emplea para calcular la depreciación, la cual se establece con el costo histórico del activo menos el valor residual dividido sobre la vida útil del activo. En la NIC 16 se aclara que el activo, al depreciarse, puede venderse por ese valor residual.

Por lo que atañe a la definición de PPE, la diferencia principal entre las normativas local e internacional está en que los rubros de PPE en norma local se encuentran establecido para uso de la empresa. Se llevaban por el grupo 15. En cambio, en norma internacional, los activos fijos, dependiendo de su uso, tienen una clasificación, como son los activos fijos para uso de la empresa, que se llevan por la NIC 16, los activos mantenidos para la venta, que corresponden a la NIC 17, que se llevan como inventario. Los activos fijos, que están catalogados como propiedad de inversión, se llevan por la NIC 40.

5. Estudio comparativo de propiedad, planta y equipo bajo norma local e internacional: un ejemplo académico

Con el objeto de comparar la norma local y la internacional, en este capítulo se parte, en primer lugar, de presentar la constitución de la empresa que forma parte de un ejemplo académico creado *ad hoc*. Luego se determinan las políticas contables para la aplicación de sección 17 de la *NIIF para las PYMES* (Fundación IFRS, 2009a) en la empresa. Después se presenta el comparativo entre la normatividad local y la internacional, que se refleja en los hechos económicos de la empresa. Posteriormente se exponen las diferencias temporarias en la revalorización de los activos, para reflejar la realidad tributaria de la empresa, que se ejemplifica con el caso de un solo activo (estantería metálica). Se finaliza con la revelación de PPE de la empresa y la presentación de sus estados financieros.

5.1 Constitución de la empresa Varela Ltda.

La empresa Varela Ltda. se creó mediante escritura pública núm. 02112004 del 30-11-2021, en la Notaria 4 de Barranquilla. Se trata de una empresa que se dedica a la compra, venta y fabricación de prendas de vestir. Quedó inscrita en el régimen común, declarante de IVA, con el NIT 806.553.667-7. Para calcular el inventario, se emplea el sistema de inventario permanente y se aplica el método de valoración promedio ponderado. La oficina principal está ubicada en la ciudad de Barranquilla. La actividad económica está clasificada con el código CIIU 4642 (“Comercio al por mayor de prendas de vestir”-resolución DIAN 000115 de noviembre 9 de 2013). La tarifa ICA es del 11,04/1000, con autorrenta especial de 0,40%. Para reconocer todas las transacciones de la empresa, se emplea el principio del devengo.

5.2 Políticas contables y notas a los estados financieros

Las políticas contables y las notas para el caso académico de estudio se establecen con base en las secciones 8 y 10 de *NIIF para PYMES* (Fundación IFRS, 2009b, 2009c). En este sentido, se establece la información de la empresa de la siguiente manera:

- Información general: La empresa Varela Ltda. es una sociedad de compañía de responsabilidad limitada radicada en Colombia. Está ubicada en la ciudad de Barranquilla. Su actividad principal es la compra y venta de prendas de vestir.
- Los estados financieros se han elaborado de acuerdo con la *NIIF para PYMES*, emitida por el IFRS. Se presentan en unidades monetarias (u. m.) de Colombia (COP), que es la moneda de presentación de la empresa Varela Ltda., además de que es la moneda funcional de la compañía. Esta presentación de los estados financieros exige determinar y aplicar consistentemente políticas contables a transacciones y hechos. En algunos casos, es necesario emplear cálculos y otros juicios profesionales para implementar las políticas contables de la organización.
- El ingreso de actividades ordinarias que proviene de la venta de bienes se reconoce en el momento en que se entregan los bienes y cambia su propiedad. Este ingreso se mide al valor razonable de la contraprestación recibida neta de descuentos e impuestos asociados.
- El gasto por impuestos a las ganancias representa la suma del impuesto corriente por pagar y del impuesto diferido. El impuesto corriente por pagar se basa en la ganancia fiscal del año.

- La PPE se mide “al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método lineal. Los terrenos tienen una vida útil indefinida y por lo tanto no se deprecian” (Fundación IFRS, 2009a, p. 25). Para el caso de la empresa Varela Ltda., al ser esta una pyme colombiana, se considera que los edificios tienen una vida útil de 45 años (artículo 82 de la Ley 1819 de 2016). Por política de la empresa se estableció que los siguientes componentes de PPE tienen esta vida útil: maquinaria, 6 años; equipos de cómputo, 3 años; muebles y enseres, 8 años. Los vehículos tienen una vida útil de 10 años, de acuerdo con el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016.
- Para realizar la medición inicial respecto a los rubros de PPE, se tendrán en cuenta las secciones correspondientes a los componentes del costo y su medición, de acuerdo con lo dispuesto en sección 17 de las *NIIF para las PYMES* (Fundación IFRS, 2009a).
- A partir del momento en que se instala la PPE para su uso o funcionamiento, empieza su proceso de depreciación.
- De acuerdo con la sección 17 de las *NIIF para Pymes*, se medirán todas las partidas de PPE “tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas” (Fundación IFRS, 2009a).
- Se realiza el cálculo del valor residual o de salvamento.
- Los elementos empleados para la parte administrativa, y que corresponden a rubros de PPE, se miden al costo histórico del activo.
- Se calculó el impuesto diferido, con base en la diferencia temporaria, que resultó de la diferencia del valor en libro y el valor fiscal. A la diferencia temporaria se le aplicó el

impuesto de renta y complementario, que actualmente es del 35%. En el caso de la empresa Varela Ltda., resultó un activo de impuesto diferido, ya que el valor fiscal fue mayor que el valor en libro. Para ello se tuvieron en cuenta las *NIIF para PYMES* (Fundación IFRS, 2009d).

5.3 Estudio de caso comparativo entre el Decreto 2649 de 1993 y la sección 17 de NIIF para PYMES de PPE

5.3.1 Hechos económicos de la empresa durante noviembre y diciembre de 2021

Los hechos económicos en la compañía se presentan en los meses de noviembre y diciembre de 2021, relacionados con los aportes sociales. El 30 de noviembre de 2021 se constituyó con aportes, así: el socio 1, con NIT: 1000127021, aporta 104.000.000 en efectivo; el socio 2, con NIT: 52456201, aporta 64.000.000 en efectivo, además de 40.000.000 en equipos de cómputo; el socio 3, con NIT: 23123451, aporta 44.000.000 en efectivo y 60.000.000 en un vehículo para transporte de mercancías de la empresa. Se aclara que cada uno de estos socios es persona natural, y pertenecen al régimen simple, no declarante de IVA (Tabla 3).

Tabla 3. *Aportes a capital*

Socios	Valor COP	Ítem
Socio 1	104.000.000	Efectivo
Socio 2	64.000.000	Efectivo
Socio 2	40.000.000	Equipos de cómputo
Socio 3	44.000.000	Efectivo
Socio 3	60.000.000	Vehículo para transporte de mercancías
Totales	312.000.000	

Nota. Elaboración propia

El comprobante de apertura de los aportes de los socios se expone en la Tabla 4, teniendo en cuenta los criterios tanto para la norma local como para la norma internacional. Se precisa que para la norma local se tiene en cuenta el Plan Único de Cuenta (PUC) establecido en el Decreto 2650 de 1993. Por su parte, en la norma internacional solamente se considera el nombre del grupo, ya sea activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.

Tabla 4. *Comprobante de apertura – reconocimiento*

Norma contable local				Norma contable internacional, NIC			
Decreto 2649 de 1993 y Decreto 2650 de 1993				Decretos que respaldan la aplicación de la NIC 16, sección 17 para pymes: Decreto 3022 de 2013, Decreto 2129 de 2014, Decreto 2267 de 2014, Decreto 2420 de 2015 y Decreto 2496 de 2015			
Cuenta	Detalle	Debe	Haber	Cuenta	Detalle	Debe	Haber
110505	Caja general	104.000.000		110505	Efectivo y equivalente al efectivo – Caja	104.000.000	
110505	Caja general	64.000.000		110505	Efectivo y equivalente al efectivo – Caja	64.000.000	
110505	Caja general	44.000.000		110505	Efectivo y equivalente al efectivo – Caja	44.000.000	
152805	Equipo de procesamiento de datos	40.000.000		152805	PPE – Equipo de cómputo	40.000.000	
154008	Camiones, volquetas y furgones	60.000.000		154008	PPE – Camiones volquetas y furgones	60.000.000	
31150501	Cuota partes de interés social, socio 1		104.000.000	31150501	Capital social, socio 1		104.000.000
31150502	Cuota partes de interés social, socio 2		104.000.000	31150502	Capital social, socio 2		104.000.000
31150503	Cuota partes de interés social, socio 3		104.000.000	31150503	Capital social, socio 3		104.000.000
	Sumas iguales	312.000.000	312.000.000		Sumas iguales	312.000.000	312.000.000

Nota. De acuerdo con el Decreto 2650 de 1993, se tuvo en cuenta el PUC (plan único de cuenta).

Elaboración propia.

Los datos de la información de entrada de rubros de PPE para el estudio de caso, que corresponde a una pyme, se presentan en la Tabla 5. La empresa que allí aparece corresponde a la que se le están comprando los activos fijos.

Tabla 5. *Información de entrada de rubros de PPE*

Nombre de la empresa		Almacén ABZ, NIT 890.999.876-7, gran contribuyente autorretenedor		
Fecha de adquisición de los activos		Diciembre 1 de 2022 (año anterior)		
Activos fijos de contado	Valor de la compra	Porcentaje de IVA (impuesto no descontable)	Depreciación	Vida útil bajo NIIF (años)
1. Muebles y enseres	24.500.000,00	19	Sí	8
2. Equipo de computo	20.000.000,00	19	Sí	3
3. Estantería metálica en acero	28.000.000,00	19	Sí	*
4. Antivirus	3.500.000,00	19	Depreciación / amortización	3
5. Máquina estampadora	45.000.000,00 Con un desmantelamiento por 9.000.000,00	19	Sí	6
6. Vehículo (aporte de socio), noviembre	30.000.000,00	-	Sí	10
Tasa de mercado del 7%, efectivo anual				
Valor residual (valor de salvamento), 5% del precio inicial de todos los activos fijos.				
Los activos que no superen las 50 unidades de valor tributario (UVT), por un costo de 38.004 para 2022, se deprecian a 12 meses, lo que corresponde a 1.900.200.000,00				

*Corresponde a la norma nacional (Decreto 2649 de 1993).

Nota. Elaboración propia.

En la Tabla 6, se presenta la medición inicial de PPE del estudio de caso.

Tabla 6. *Medición inicial de propiedad, planta y equipo*

Activos	V/R compra	Gastos (+)	Impuesto no recuperable (+)	Desmantelamiento (+)	Descuento (-)	(=) Valor activo
1. Muebles y enseres	24.500.000,00		4.655.000,00			29.155.000,00
2. Equipo de cómputo	20.000.000,00		3.800.000,00			23.800.000,00
3. Estantería metálica en acero	28.000.000,00		5.320.000,00			33.320.000,00
4. Antivirus	3.500.000,00		665.000,00			4.165.000,00
5. Máquina estampadora de prenda	45.000.000,00		8.550.000,00	5.997.080		59.547.080
Total	121.000.000,00		22.990.000,00	5.997.080		149.987.080,01
$VP = VF$		$VP =$		$\frac{9.000.000,00}{(1 + 0,07)^6}$		
$(1 + i)^n$		$VP =$		5.997.080		

*Valor de la maquinaria en norma colombiana.

Los valores se expresan en moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

En la tabla anterior podemos observar que la empresa adquirió activos como muebles y enseres, equipo de cómputo, estantería metálica, antivirus (activo intangible) y una máquina estampadora de prenda. Para realizar la medición inicial de PPE, fue necesario considerar el valor de adquisición de la compra, más los gastos por concepto de adquisición (que en aquí corresponden a 0), más el impuesto no recuperable (que es el IVA), más los gastos de desmantelamiento¹, menos el descuento. Los anteriores componentes se capitalizan al valor total del activo fijo menos el descuento.

En la Tabla 7 se muestra el desmantelamiento de la maquinaria mediante el método de costo amortizado, que se establece bajo norma internacional.

¹ En este caso específico, el desmantelamiento corresponde a la maquinaria, que tuvo un costo de 9.000.000 COP al término de su vida útil, que fue de 6 años. Este valor hay que traerlo a valor presente, según establece la norma para su cálculo, y se tuvo en cuenta una tasa de mercado del 7%, lo que da como resultado un valor presente de 5.997.080 COP.

Tabla 7. *Provisión anual de desmantelamiento de la maquinaria*

Años	Método de costo amortizado			
	Flujo efectivo	Valor actual	Intereses	Pagos
0		5.997.080		
1	0	6.416.876	419.796	
2	0	6.866.057	449.181	
3	0	7.343.681	480.624	
4	0	7.860.949	514.268	
5	0	8.411.215	550.266	
6	9.000.000	0	588.785	9.000.000
Tasa efectiva anual	7%	42.898.857	3.002.920	9.000.000
Valor actual	5.997.080			

Las cifras del valor inicial y del valor final corresponden a la moneda funcional colombiana = COP.

Nota. Elaboración propia.

La provisión del desmantelamiento se realiza de forma anual, teniendo en cuenta la vida útil del componente de PPE, que corresponde a 6 años. Acá se tiene en cuenta el valor presente que tiene el desmantelamiento, que corresponde a 5.997.080 COP. En la columna de intereses se va provisionando el costo de los intereses cada año hasta llegar al periodo 6, donde se desmantela la maquinaria y se paga un total de desmantelamiento de 9.000.000 COP, que se encuentra en la columna de pago.

En la Tabla 8 se exponen los valores del reconocimiento inicial de los rubros de PPE, en la que se contrasta la norma colombiana con la internacional.

Tabla 8. *Reconocimiento inicial de PPE*

Norma contable local				Norma contable internacional: NIC 16			
Decreto 2649 de 1993 y Decreto 2650 de 1993				Decretos que respaldan la aplicación de la NIC 16, sección 17 para pymes: el Decreto 3022 de 2013, el Decreto 2129 de 2014, el Decreto 2267 de 2014, el Decreto 2420 de 2015 y el Decreto 2496 de 2015			
Cuenta	Detalle	Debe	Haber	Cuenta	Detalle	Debe	Haber

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

152405	Muebles y enseres	29.155.000,00		Muebles y enseres	29.155.000,00	
152805	Equipo de cómputo	23.800.000,00		Equipo de cómputo	23.800.000,00	
152405	Estantería metálica	33.320.000,00		Estantería metálica	33.320.000,00	
171016	Antivirus	4.165.000,00		Antivirus	4.165.000,00	
152001	Maquina estampadora	53.550.000,00		Maquina estampadora	59.547.080,00	
238095	Otros – acreedores varios		143.990.000,00	Pasivo a largo plazo desmantelamiento		5.997.080
				Otros – acreedores varios		143.990.000
	Sumas iguales	143.990.000,00	143.990.000,00	Sumas iguales	149.987.080,00	149.987.080,00
Pago						
238095	Otro – acreedores varios	143.990.000,00		Otros – acreedores varios	143.990.000,00	
111005	Bancos		143.990.000,00	Bancos		143.990.000,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. La tabla, con modificaciones, se tomó de Godoy (2016).

La Tabla 8 muestra que para la norma local se consideran los códigos del PUC, establecidos en el Decreto 2650 de 1993. Para el caso de la normatividad internacional, no se tiene en cuenta la codificación, dado que la empresa es libre de tomar la normatividad nacional (Plan Único de Cuenta) o la de otro país, según se acuerde dentro de la administración de la empresa. Los decretos mencionados en la columna de “Norma contable internacional” son los que soportan la transición y aplicación de la normativa internacional en el caso de las empresas del grupo 2.

Para realizar la medición y reconocimiento posterior del estudio de caso, se requieren datos complementarios como:

- Registro de las depreciaciones acumuladas, tanto en norma local como en norma internacional, teniendo en cuenta que en la norma local el valor residual es 0.
- Al final del año obtenemos la información de que la estantería metálica tiene un valor razonable de \$36.000.000,00.

- La tasa de mercado es de 7% de efectivo anual (EA).

Así, en la Tabla 9 se muestra el ajuste de la vida útil de PPE, de acuerdo con el contraste entre la normatividad nacional y la internacional.

Tabla 9. *Ajuste de vida útil, Decreto 2649 de 1993 vs. NIC 16*

Norma contable local			Norma contable internacional: NIC 16		
Decreto 2649 de 1993 y Decreto 2650 de 1993			Decretos que respaldan la aplicación de la NIC 16, sección 17 para pymes: Decreto 3022 de 2013, Decreto 2129 de 2014, Decreto 2267 de 2014, Decreto 2420 de 2015 y Decreto 2496 de 2015		
Detalle	Años	Tasa anual (%)	Detalle	Años	Tasa anual (%)
Construcciones y edificaciones	45	2,22	Construcciones y edificaciones		
Maquinaria y equipo	10	10	Maquinaria y equipo	12	8
Equipo de oficina	10	10	Equipo de oficina		
Muebles y enseres	10	10	Muebles y enseres	8	13
Barcos, trenes y aviones	10	10	Barcos, trenes y aviones		
Equipo de computación y comunicación	5	20	Equipo de computación y comunicación	3	33
Flota y equipo de transportes	10	10	Flota y equipo de transportes	10	10

Nota. Elaboración propia.

La vida útil establecida bajo norma local se ajustó de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993, a excepción del activo de “Construcciones y edificaciones”, que se cambió según lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016, al darles una vida útil de 45 años. Esta misma ley estableció 10 años para el rubro de “Flota y equipo de transportes”.

A continuación, en la Tabla 10 se presenta el cálculo del método de depreciación en línea recta.

Tabla 10. *Cálculo del método de depreciación en línea recta*

Nombre del activo fijo	Muebles y enseres	Equipo de cómputo	Estantería metálica	Antivirus	Máquina	Vehículo
Valor del activo depreciable del 5%	29.155.000	23.800.000,00	33.320.000,00	4.165.000	59.547.080	60.000.000,00
Valor residual	1.457.750	1.190.000	1.666.000	208.250	2.977.354	3.000.000

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Valor base de depreciación	27.697.250	22.610.000	31.654.000	3.956.750	56.569.726	57.000.000
Periodos (anuales)	8	3	8	3	6	10
Periodos a depreciar (mensual)	96	36	96	36	72	120

Nota. Elaboración propia.

La base de depreciación es el valor del bien menos la cuota residual que se calcula con base en una tasa aproximada que se pueda recuperar al final de su vida útil. En NIIF, esa cuota residual se calcula siempre que exista una probabilidad de que se recupere el bien al final de su vida útil, para lo cual se tiene en cuenta un mercado activo de esos bienes usados o una intención de compra de un particular, lo cual da la base de certeza.

La Tabla 11 muestra el valor anual y mensual de la depreciación de los activos fijos; además se presenta el cálculo de la depreciación acumulada anual y mensual, en el caso específico de un activo fijo como el de muebles y enseres.

Tabla 11. *Método de depreciación en línea recta y método de depreciación anual de muebles y enseres*

Método de depreciación en línea recta							
		Muebles y enseres	Equipo de cómputo	Estantería	Antivirus	Máquina	Vehículo
Anual		3.462.156	7.536.667	3.956.667	1.318.917	9.428.288	8.142.857
Mensual		288.513	628.056	329.729	109.910	785.691	678.571
Depreciación anual acumulada para Muebles y Enseres				Depreciación mensual acumulada para Muebles y Enseres			
Año	Valor en libros	Depreciación	Acumulada	Mes	Base	Depreciación	Acumulada
0	27.697.250			1	27.697.250	288.513	288.513
1	24.235.094	3.462.156	3.462.156	2		288.513	577.026
2	20.772.938	3.462.156	6.924.313	3		288.513	865.539
3	17.310.781	3.462.156	10.386.469	4		288.513	1.154.052
4	13.848.625	3.462.156	13.848.625	5		288.513	1.442.565
5	10.386.469	3.462.156	17.310.781	6		288.513	1.731.078
6	6.924.313	3.462.156	20.772.938	7		288.513	2.019.591
7	3.462.156	3.462.156	24.235.094	8		288.513	2.308.104
8	0,00	3.462.156	27.697.250	9		288.513	2.596.617
				10		288.513	2.885.130
				11		288.513	3.173.643
				12		288.513	3.462.156

Nota. Elaboración propia.

El método de línea recta es el más sencillo de aplicar porque se divide el valor del bien entre el número de años o meses de vida útil del bien. En normas locales esa vida útil está supeditada a la norma fiscal. La vida útil en NIIF es la determinada en los catálogos del bien o por el personal idóneo de la empresa, y es revisada mínimo cada año para hacer la corrección de la vida estimada. Los bienes también pueden sufrir deterioro, el cual se tiene en cuenta para disminuir el valor del bien de forma independiente. Otro aspecto es separar por componentes el valor de los activos porque tienen diferentes vidas útiles.

La Tabla 12 expone un marco comparativo entre el importe depreciable de activos de PPE para norma local y para norma internacional (NIIF).

Tabla 12. *Importe depreciable de PPE, Decreto 2649 de 1993 vs. 2420 de 2015*

Norma contable local				Norma contable internacional: NIC 16			
Decreto 2649 de 1993 y Decreto 2650 de 1993				Decretos que respaldan la aplicación de la NIC 16, sección 17 para pymes: Decreto 3022 de 2013, Decreto 2129 de 2014, Decreto 2267 de 2014, Decreto 2420 de 2015 y Decreto 2496 de 2015			
Cuenta	Detalle	Debe	Haber	Cuenta	Detalle	Debe	Haber
516010	Maquinaria y equipo	446.250			Maquinaria y equipo	392.845	
516015	Muebles y enseres	242.958			Muebles y enseres	288.513	
516015	Estantería metálica	277.667			Estantería metálica	329.729	
516020	Equipo de computación y comunicación	396.667			Equipo de computación y comunicación	628.056	
516035	Flota y equipo de transportes	250.000			Flota y equipo de transportes	237.500	
159210	Maquinaria y equipo		446.250		Maquinaria y equipo		392.845
159215	Muebles y enseres		242.958		Muebles y enseres		288.513
159215	Estantería metálica		277.667		Estantería metálica		329.729
159220	Equipo de computación y comunicación		396.667		Equipo de computación y comunicación		628.056
159235	Flota y equipo de transportes		250.000		Flota y equipo de transportes		237.500
	Sumas iguales	1.415.208	1.415.208		Sumas iguales	1.876.643	1.876.643

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

A los activos fijos que adquirió la compañía se les realizó su respectiva depreciación, tanto en norma nacional como en norma internacional, teniendo en cuenta que en la nacional, es decir, el Decreto 2649 de 1993, los activos fijos ya tienen una vida útil preestablecida. Para el estudio hipotético de caso se consideró que estos activos tenían un valor residual igual a 0, mientras que, en el contexto de las normas internacionales, respaldadas a escala nacional por medio del Decreto 2420 de 2015, para pymes, la vida útil de PPE se establece por políticas de la empresa en la NIC 8, la cual se estableció en la información inicial del caso, en la Tabla 3, en la última columna. Se tuvo en cuenta, para estos activos fijos, un valor residual del 5% para el cálculo del importe depreciable bajo NIIF.

Para la medición posterior de la estantería metálica del estudio de caso, se procedió de acuerdo con la Tabla 13.

Tabla 13. *Medición posterior PPE, estantería metálica*

Detalle	Valores en COP	
Equipo de oficina (estantería metálica)	33.320.000,00	
Depreciación acumulada (anual)	(3.956.750,00)	
Valor en libros	29.363.250,00	
Avaluó	26.000.000,00	Valor razonable
Deterioro	3.363.250,00	

Nota. Elaboración propia.

La medición posterior se calculó con base en el valor del activo menos su depreciación anual acumulada. Esto lleva al valor en libro. Luego se estableció un valor razonable de 26.000.000 COP. La diferencia que surge entre el valor en libro menos el valor razonable da una deterioro de PPE.

A continuación se presenta el reconocimiento posterior de PPE, estantería metálica (Tabla 14).

Tabla 14. *Reconocimiento posterior de PPE, estantería metálica*

Código	Detalle	Debe	Haber
512497	Gasto de deterioro PPE	3.363.250,00	
152497	Deterioro acumulado PPE		3.363.250,00
	Sumas iguales	3.363.250,00	3.363.250,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Una vez hecho el reconocimiento posterior de PPE para la estantería metálica, procedemos a realizar la medición y reconocimiento del impuesto a las ganancias NIC 12 – impuesto diferido, que se detalla en la Tabla 15.

Tabla 15. *Activo de impuesto diferido*

Máquina	Costos histórico	59.547.080,01			
	Valor residual 5%	2.977.354,00			
Vida útil	6,00 años			10,00 años	
Año 1	NIIF			Fiscal	Local
Detalle		Debe	Haber	Debe	Haber
Gasto x depreciación		9.428.287,67		5.954.708,00	
Dep. acumulada			9.428.287,67		5.954.708,00
Sumas iguales		9.428.287,67	9.428.287,67	5.954.708,00	5.954.708,00
Máquina					
Valor fiscal	53.592.372,01		DTI	3.473.579,67	
Valor en libro	50.118.792,35				
Gasto x Imp diferido			1.181.017,09		35,00
Activo x impuesto diferido		1.181.017,09			
Año 2	NIIF			Fiscal	
Gasto x depreciación		9.428.287,67		5.954.708,00	
Dep. acumulada			9.428.287,67		5.954.708,00

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Sumas iguales		9.428.287,67	9.428.287,67	5.954.708,00	5.954.708,00
Máquina					
Valor fiscal	47.637.664,01		DTI	6.947.159,34	
Valor en libro	40.690.504,68				
Gasto x Imp. diferido			1.250.488,68		2.431.505,77
Activo x Imp. diferido		1.250.488,68			

Las cifras de corresponden a la moneda funcional colombiana: COP. DTI = diferencia temporaria de impuesto

Nota. Elaboración propia.

En la tabla anterior, el valor fiscal se calcula tomando el costo histórico de PPE del componente de maquinaria menos la depreciación acumulada de la norma local. Por su parte, el valor en libro se obtiene de tomar el costo histórico del elemento de PPE menos la depreciación acumulada, según la política de depreciación de la empresa bajo NIIF. La diferencia temporaria de impuesto se obtiene de restar el valor fiscal menos el valor en libro. Cuando el valor fiscal es mayor que el valor en libro hay un activo por impuesto diferido, y cuando el valor en libro es mayor al valor fiscal hay un pasivo por impuesto diferido. En ambos casos, a esta diferencia temporaria hay que aplicarle la tasa impositiva del impuesto de renta y complementario que se esté aplicando en el país. En este caso, la tasa es del 35%. Luego procedemos a realizar el registro del gasto por impuesto diferido (crédito) contra el activo de impuesto diferido (débito). Esto nos lleva a concluir que la diferencia temporaria, que en este caso es de un activo diferido, es fiscalmente deducible.

A continuación, se presenta un proceso de venta con el fin de presentar el estado de resultado integral. Para poder realizar la venta se tuvo en cuenta lo siguiente: la máquina estampadora de prendas de vestir, que tiene una vida útil de 10 años, garantiza la producción anual de 45.000 unidades, lo que da una capacidad instalada de 450.000 unidades durante toda

su vida útil. La política de incremento en unidades y precio para obtener la venta se presenta en la siguiente tabla:

Tabla 16. *Políticas de incremento de venta entre 2021 y 2022*

Año	2021	Incremento para 2022	2022
Producción mensual	3.750,00 unds.*	10%	4.125,00 unds.
Costo unitario	14.280,00 COP		12.981,82
Margen de contribución	40%		
Precio de venta	19.992,00	13%	22.590,96

*Para calcular el costo unitario se tuvo en cuenta el costo total de la maquinaria (53.550.000 COP) dividido sobre el número de unidades por producir mensualmente.

Nota. Elaboración propia.

La empresa realiza venta de contado a una persona declarante de IVA, que pertenece al régimen común, de las 3.750 unidades para 2021, con precio de venta de 19.992 COP, y de 4.125 unidades para 2022, con precio de venta de 22.590,96 COP. El costo de venta se encuentra dividido según la siguiente tabla:

Tabla 17. *División del costo de producción*

Detalle	Porcentaje	Costo
Materia prima	30	16.065.000,00
Mano de obra directa (MOD)	50	26.775.000,00
Costos indirectos de fabricación (CIF)	20	10.710.000,00
Total de costos de producción	100	53.550.000,00

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Para poder producir las prendas de vestir, es necesario comprar la materia prima, pagar los costos de mano de obra directa (operarios) y tener en cuenta los costos indirectos necesarios para la fabricación (servicios públicos, materiales indirectos, mano de obra indirecta). El reconocimiento inicial de estos rubros se expone en la Tabla 18.

Tabla 18. *Reconocimiento inicial de los elementos del costo de producción*

Código	Detalle	Debe	Haber
140505	Materia prima	16.065.000,00	
720505	Mano de obra directa	26.775.000,00	
730505	Costos indirectos de fabricación	10.710.000,00	
110505	Efectivo y equivalente al efectivo		53.550.000,00
	Sumas iguales	53.550.000,00	53.550.000,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

El Departamento de Producción solicita la materia prima y los costos indirectos necesarios para la fabricación, y los operarios que se encuentran dentro del Departamento. A este proceso se le conoce como *requisición* (Tabla 19).

Tabla 19. *Requisiciones*

Código	Detalle	Debe	Haber
140505	Materia prima		16.065.000,00
710505	Material directo	16.065.000,00	
710505	Material directo		16.065.000,00
720505	Mano de obra directa		26.775.000,00
730505	Costos indirectos de fabricación		10.710.000,00
141005	Productos en proceso	53.550.000,00	
	Sumas iguales	69.615.000,00	69.615.000,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

De los productos en proceso pasamos a los terminados para poder realizar la venta (Tabla 20).

Tabla 20. *Inventario final de productos terminados*

Código	Detalle	Debe	Haber
--------	---------	------	-------

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

141005	Productos en proceso	53.550.000,00
143005	Productos terminados	53.550.000,00
	Sumas iguales	53.550.000,00
		53.550.000,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Para la venta de 2021, la medición inicial se presenta en la Tabla 21.

Tabla 21. *Medición inicial de la venta, 2021*

Unidades	3.750,00	
Precio de venta	19.992,00	
Factura de la venta	74.970.000,00	
IVA generado	14.244.300,00	19%
Reteventa	1.874.250,00	2,50%
Cliente	87.340.050,00	
Renta especial	299.880,00	0,40%

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

En el caso del reconocimiento inicial de la venta de 2021, este se expone en la Tabla 22.

Tabla 22. *Reconocimiento inicial de la venta 2021*

Código	Detalle	Debe	Haber
413524	Comercio al por mayor y al por menor		74.970.000,00
240805	IVA generado		14.244.300,00
135515	Reteventa	1.874.250,00	
130505	Cliente	87.340.050,00	
131575	Renta especial	299.880,00	
236519	Autorrenta especial		299.880,00
	Sumas iguales	89.514.180,00	89.514.180,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

La Tabla 23 presenta la nota de contabilidad en la que se reconoce el costo del producto vendido, para 2021, que es igual a las unidades vendidas (3.750) por el costo unitario (14.280 COP).

Tabla 23. *Nota de contabilidad, 2021*

Código	Detalle	Debe	Haber
143005	Productos terminados		53.550.000,00
622005	Productos vendidos	53.550.000,00	
	Sumas iguales	53.550.000,00	53.550.000,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Por último, el comprobante de ingresos de la venta de 2021 se expone en la Tabla 24.

Tabla 24. *Comprobante de ingresos, 2021*

Código	Detalle	Debe	Haber
110505	Efectivo equivalente al efectivo	87.340.050,00	
130505	Clientes nacionales		87.340.050,00
	Sumas iguales	87.340.050,00	87.340.050,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Para la venta de 2022, la medición inicial se presenta en la Tabla 25.

Tabla 25. *Medición inicial de la venta, 2022*

Unidades	4.125,00	
Precio de venta	22.590,96	
Factura de la venta	93.187.710,00	
IVA generado	17.705.664,90	19%
Reteventa	2.329.692,75	2,50%

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Cliente	108.563.682,15	
Renta especial	372.750,84	0,40%

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

En el caso del reconocimiento inicial de la venta de 2022, este se expone en Tabla 26.

Tabla 26. *Reconocimiento inicial de la venta 2022*

Código	Detalle	Debe	Haber
413524	Comercio al por mayor y al por menor		93.187.710,00
240805	IVA generado		17.705.664,90
135515	Reteventa	2.329.692,75	
130505	Cliente	108.563.682,15	
131575	Renta especial	372.750,84	
236519	Autorrenta especial		372.750,84
	Sumas iguales	111.266.125,74	111.266.125,74

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

La Tabla 27 presenta la nota de contabilidad en la que se reconoce el costo del producto vendido, para 2022, que es igual a las unidades vendidas (4.125) por el costo unitario (22.590,96 COP).

Tabla 27. *Nota de contabilidad, 2022*

Código	Detalle	Debe	Haber
143005	Productos terminados		53.550.000,00
622005	Productos vendidos	53.550.000,00	
	Sumas iguales	53.550.000,00	53.550.000,00

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Por último, el comprobante de ingresos de la venta de 2021 se expone en la Tabla 28.

Tabla 28. *Comprobante de ingresos, 2022*

Código	Detalle	Debe	Haber
110505	Efectivo equivalente al efectivo	108.563.682,15	
130505	Clientes nacionales		108.563.682,15
	Sumas iguales	108.563.682,15	108.563.682,15

Las cifras de Debe y Haber corresponden a la moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

El libro de Mayor y Balances presenta todas las transacciones de la empresa, correspondientes a 2021 y 2022 (Tablas 29 y 30). Con los saldos finales obtenemos los estados financieros básicos de propósito general, como el estado de resultado integral y el de situación financiera.

Tabla 29. *Libro de Mayor y Balances, 2021*

Código	Detalle	Saldos iniciales		Movimientos del mes		Saldos finales	
		Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
110505	Caja general	212.000.000		87.340.050,00	297.540.000,00	1.800.050,00	
111005	Bancos nacionales						
130505	Clientes nacionales			87.340.050,00	87.340.050,00		0,00
135515	Reterrenta venta			1.874.250,00			1.874.250,00
135597	Activo por impuesto diferido						1.181.017,09
135575	Renta especial			299.880,00			299.880,00
140505	Materia prima			16.065.000,00	16.065.000,00		0,00
141005	Productos en procesos			53.550.000,00	53.550.000,00		0,00
143005	Productos terminados			53.550.000,00	53.550.000,00		
150405	Terrenos urbanos			130.000.000,00			130.000.000,00
152805	Equipo de procesamiento de datos	40.000.000		23.800.000,00			63.800.000,00
154008	Camiones, volquetas y furgones	60.000.000					60.000.000,00
152405	Muebles y Enseres			29.155.000,00			29.155.000,00
152805	Equipo de cómputo						
152405	Estantería metálica			33.320.000,00			33.320.000,00
152497	Deterioro acumulado PPE estantería						3.363.250,00
152001	Máquina estampadora			59.547.080,01			59.547.080,01
159210	Maquinaria y equipo				392.845,32		392.845,32
	Equipo de Oficina						
159215	Muebles y Enseres				288.513,02		288.513,02
	Equipo de Oficina						
159215	Estantería metálica				329.729,17		329.729,17
159220	Equipo de computación y comunicación				628.055,56		628.055,56

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

159235	Flota y equipo de transportes		237.500,00		237.500,00	
171016	Antivirus	4.165.000,00		4.165.000,00		
236519	Autorrenta especial		299.880,00		299.880,00	
238095	Otros-Acreedores Varios	143.990.000,00	143.990.000,00			
240805	IVA generado		14.244.300,00		14.244.300,00	
261510	Provisión desmantelamiento		5.997.080,01		5.997.080,01	
31150501	Cuota partes de interés social, socio 1	104.000.000			104.000.000,00	
31150502	Cuota partes de interés social, socio 2	104.000.000			104.000.000,00	
31150503	Cuota partes de interés social, socio 3	104.000.000			104.000.000,00	
381005	Superávit valorización de PPE-terreno		30.000.000,00		30.000.000,00	
413524	Comercio al por mayor		74.970.000,00		74.970.000,00	
512497	Gasto por deterioro de estantería			3.363.250,00		
516010	Maquinaria y equipo	392.845,32		392.845,32		
	Equipo de oficina					
516015	Muebles y enseres	288.513,02		288.513,02		
	Equipo de oficina					
516015	Estantería Metálica	329.729,17		329.729,17		
516020	Equipo de computación y comunicación	628.055,56		628.055,56		
540597	Gasto por impuesto diferido				1.181.017,09	
516035	Flota y equipo de transportes	237.500,00		237.500,00		
622005	Productos vendidos	53.550.000,00		53.550.000,00		
710505	Material directo	16.065.000,00	16.065.000,00			
720505	Mano de obra directa	26.775.000,00	26.775.000,00			
730505	Costos indirectos de fabricación	10.710.000,00	10.710.000,00			
	Sumas iguales	312.000.000	312.000.000	833.074.738,79	833.074.738,79	444.033.955,88
						444.033.955,88

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Tabla 30. Libro de Mayor y Balances, 2022

Código	Detalle	Saldos iniciales		Movimientos del mes		Saldos finales	
		Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
110505	Caja general	1.800.050		108.563.682,15	53.550.000,00	56.813.732,15	
111005	Bancos nacionales						
130505	Clientes nacionales	0,00		108.563.682,15	108.563.682,15	0,00	
135515	Reterrenta venta	1.874.250,00		2.329.692,75		4.203.942,75	
135597	Activo por impuesto diferido	1.181.017,09				2.362.034,17	
135575	Renta especial	299.880,00		372.750,84		672.630,84	
140505	Materia prima			16.065.000,00	16.065.000,00	0,00	
141005	Productos en procesos			53.550.000,00	53.550.000,00	0,00	
143005	Productos terminados			53.550.000,00	53.550.000,00		-
150405	Terrenos urbanos	130.000.000,00		50.000.000,00		180.000.000,00	
152805	Equipo de procesamiento de datos	63.800.000,00		-		63.800.000,00	

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

154008	Camiones, volquetas y furgones	60.000.000,00		60.000.000,00	
152405	Muebles y Enseres	29.155.000,00	-	29.155.000,00	
152805	Equipo de cómputo			-	
152405	Estantería metálica	33.320.000,00	-	33.320.000,00	
152497	Deterioro acumulado PPE estantería	3.363.250,00			6.726.500,00
152001	Máquina estampadora	59.547.080,01	-	59.547.080,01	
159210	Maquinaria y equipo	392.845,32	392.845,32		785.690,64
	Equipo de Oficina		-		-
159215	Muebles y Enseres	288.513,02	288.513,02		577.026,04
	Equipo de Oficina		-		-
159215	Estantería metálica	329.729,17	329.729,17		659.458,33
159220	Equipo de computación y comunicación	628.055,56	628.055,56		1.256.111,11
159235	Flota y equipo de transportes	237.500,00	237.500,00		475.000,00
171016	Antivirus	4.165.000,00	-	4.165.000,00	
236519	Autorrenta especial	299.880,00	372.750,84		672.630,84
238095	Otros-Acreedores Varios		-	-	-
240805	IVA generado	14.244.300,00	17.705.664,90		31.949.964,90
261510	Provisión desmantelamiento	5.997.080,01	-		5.997.080,01
31150501	Cuota partes de interés social, socio 1	104.000.000,00			104.000.000,00
31150502	Cuota partes de interés social, socio 2	104.000.000,00			104.000.000,00
31150503	Cuota partes de interés social, socio 3	104.000.000,00			104.000.000,00
381005	Superávit valorización de PPE-terreno	30.000.000,00	50.000.000,00		80.000.000,00
413524	Comercio al por mayor	74.970.000,00	93.187.710,00		168.157.710,00
512497	Gasto por deterioro estantería	3.363.250,00			6.726.500,00
516010	Maquinaria y equipo	392.845,32	392.845,32		785.690,64
	Equipo de oficina		-		-
516015	Muebles y enseres	288.513,02	288.513,02		577.026,04
	Equipo de oficina		-		-
516015	Estantería Metálica	329.729,17	329.729,17		659.458,33
516020	Equipo de computación y comunicación	628.055,56	628.055,56		1.256.111,11
540597	Gasto por impuesto diferido	1.181.017,09			2.362.034,17
516035	Flota y equipo de transportes	237.500,00	237.500,00		475.000,00
622005	Productos vendidos	53.550.000,00	53.550.000,00		107.100.000,00
710505	Material directo		16.065.000,00	16.065.000,00	-

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

720505	Mano de obra directa	26.775.000,00	26.775.000,00	-
730505	Costos indirectos de fabricación	10.710.000,00	10.710.000,00	-
	Sumas iguales	444.033.956	444.033.956	502.073.236,67 502.073.236,67 611.822.777,48 611.822.777,48

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Los saldos finales del libro de Mayor y Balance nos permiten construir los estados financieros de propósito general básicos, de acuerdo con la NIIF para pymes, con el objeto de cumplir con el ciclo contable de la empresa. Estos estados financieros se presentan de manera comparativa, teniendo en cuenta el principio de comparabilidad establecido por las NIIF. El estado comparativo de la situación financiera se presenta en la Tabla 31 y el estado de resultado integral se expone en la Tabla 32.

Tabla 31. Estado comparativo de situación financiera bajo norma internacional para pymes

VARELA LTDA. NIT 806.553.663-7 Estado de situación financiera con corte a 31 diciembre de 2021 y 2022 Expresado en pesos colombianos					
ACTIVOS	Notas	2022	2021	Variación \$	Variación %
Activos corrientes					
Efectivo y equivalentes al efectivo	23	56.813.732	1.800.050	55.013.682	3056,23%
Deudores C/ciales y Otras Ctas. por Cobrar	10	-	-	-	0,00%
Activos por impuestos corrientes	15	4.876.574	2.174.130	2.702.444	124,30%
Total activos corrientes		61.690.306	3.974.180	57.716.126	1452,28%
Activos no corrientes					
Deudores C/ciales y Otras Ctas. por Cobrar	10	-	-	-	0,00%
Propiedad, planta y equipo	13	421.283.469	373.843.651	47.439.818	12,69%
Deterioro acumulado de PPE estantería		- 6.726.500	- 3.363.250		
Intangibles	14	4.165.000	4.165.000	-	0,00%
Activo por impuesto diferido		2.362.034	1.181.017	1.181.017	100,00%
Total activos no corrientes		421.084.004	375.826.418	45.257.585	12,04%
Total activos		482.774.309	379.800.598	102.973.711	27,11%
PASIVOS					
Pasivos corrientes					
Obligaciones financieras	16	-	-	-	0,00%
Cuentas por pagar	17	-	-	-	0,00%
Pasivos por impuestos corrientes	12	18.078.416	14.544.180	3.534.236	24,30%
Beneficios a empleados	19	-	-	-	0,00%
Anticipos y avances recibidos	14	-	-	-	0,00%

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Total pasivos corrientes		18.078.416	14.544.180	3.534.236	24,30%
Pasivos no corrientes					
Obligaciones financieras	16	-	-	-	0,00%
Pasivos por impuestos diferidos	18	13.188.508	5.627.412	7.561.095	134,36%
Provisión por desmantelamiento		5.997.080	5.997.080		
Total pasivos no corrientes		19.185.588	11.624.492	7.561.095	65%
Total pasivos		37.264.003	26.168.672	11.095.331	42,40%
PATRIMONIO					
Capital		312.000.000	312.000.000	-	0,00%
Reservas		2.598.557	1.163.193	1.435.365	123,40%
Ganancias retenidas	22	30.690.241	-	30.690.241	0,00%
Resultado del periodo		20.221.508	10.468.733	9.752.774	93,16%
Revalorización de PPE terreno		80.000.000	30.000.000	50.000.000	0,00%
Total patrimonio		445.510.306	353.631.926	91.878.380	25,98%
Total pasivo más patrimonio		482.774.309	379.800.598	102.973.711	27,11%
Edgar Antonio Varela Meléndez		Sandra Paola Julio Ospino			
Representante legal		Contador público			
		T. P. 41.966-T			

Nota. Elaboración propia.

Los elementos de los estados de situación financiera de la empresa Varela Ltda. están compuestos por los activos, los pasivos y el patrimonio. Para estos se tiene en cuenta la sección 4 de NIIF para pymes (Fundación IFRS, 2009e). Los activos corrientes para 2022 corresponden a 61.690.306 COP, y para 2021, a 3.974.180 COP, para una variación absoluta de 57.716.126 COP, lo que significa que hubo un aumento en los activos corrientes. Los activos no corrientes para 2022 corresponden a 421.084.004 COP, y para 2021, a 375.826.418 COP, para una variación absoluta de 45.257.585 COP, lo que muestra que hubo un incremento en este tipo de activos. En cuanto a los pasivos corrientes, la empresa tuvo deudas en el corto plazo. Para 2022, el total de los pasivos corrientes es de 18.078.416 COP, y para 2021 es de 14.544.180 COP, con una variación de 3.534.236 COP, lo que indica que hubo un aumento en la deuda de corto plazo. Respecto a los pasivos no corrientes, hubo deuda a largo plazo. Para 2022, el total de los pasivos no corrientes fue de 19.185.588 COP, y para 2021, fue de 11.624.492 COP, con una variación de 7.561.095 COP, lo que representa un incremento de la deuda a largo plazo. Por último, en

relación con el patrimonio se puede observar que para 2022, el total del patrimonio fue de 445.510.306 COP, que corresponden a los aportes de capital de los dueños de la empresa, a la reserva legal, a las ganancias retenidas, al resultado del periodo y a la revalorización de PPE por terreno, como se observa en la Tabla 31. Para 2021, el total del patrimonio fue de 353.631.926 COP, que corresponde a los rubros de capital, reserva legal, resultado del periodo y revalorización de PPE por terreno. La variación total fue de 91.878.380 COP, lo que nos indica que hubo un aumento neto en el patrimonio.

Tabla 32. Estado comparativo de resultado integral bajo norma internacional para pymes

VARELA LTDA. NIT 806.553.663-7 Estado de resultados del periodo con corte a 31 diciembre de 2021 y 2022 Expresado en pesos colombianos							
	Notas	2022	Part. %	2021	Part. %	Variación \$	Variación %
Ingreso por actividades ordinarias	5	93.187.710	100,00%	74.970.000	100,00%	18.217.710	24,30%
Resultado bruto		93.187.710	100,00%	74.970.000	100,00%	18.217.710	24,30%
Gastos de administración	7	8.704.929	9,34%	5.341.679	7,63%	3.363.250	62,96%
Gastos de ventas		53.550.000	57,46%	53.550.000	71,43%	-	0,00%
Menos: gastos operacionales		62.254.929	66,81%	58.891.679	78,55%	3.363.250	5,71%
Resultado operacional		30.932.781	33,19%	16.078.321	21,45%	14.854.460	92,39%
Más: otros ingresos		-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
Más: ingresos financieros	6	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
Menos: gastos financieros		-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
Menos: otros gastos		-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
Resultado antes de impuestos	8	30.932.781	40,41%	16.078.321	25,93%	14.854.460	92,39%
Impuesto corriente		10.826.473	11,62%	5.827.412	7,51%	5.199.061	92,39%
Más o menos: impuesto diferido	9	2.362.034	2,53%	1.181.017	1,58%	1.181.017	0,00%
Resultado del ejercicio		22.468.342	24,11%	11.631.926	15,52%	10.836.416	93,16%
Edgar Antonio Varela Meléndez Representante legal Sandra Paola Julio Ospino Contador público T. P. 41.966-T							

Nota. Elaboración propia.

De acuerdo con la Tabla 31, el estado de resultado integral, de la sección 5 de las NIIF para pymes (Fundación IFRS, 2009d) muestra que los ingresos por actividades ordinarias de la empresa Varela Ltda. para 2022 fueron de 93.187.710 COP, y para 2021 fueron de 74.970.000

COP, lo que corresponde a un incremento de 18.217.710 COP. En cuanto a los gastos operacionales, para 2022 estos fueron de 62.254.929 COP, y para 2021, de 58.891.679 COP, con una variación de 3.363.250 COP, que se deben al gasto de deterioro de la estantería metálica. Por lo que atañe al resultado operacional, para 2022 este fue de 30.932.781 COP, y para 2021 fue de 16.078.321 COP, con un incremento 14.854.460 COP. Los resultados antes de impuestos se mantuvieron de acuerdo con los valores anteriores, dado que no hubo otros ingresos, ni ingresos financieros, ni gastos financieros ni otros gastos, como se observa en la Tabla 32. Por último, en relación con el resultado del ejercicio, en 2022 fue de 22.468.342 COP, y en 2021, de 11.631.926 COP, lo cual representa un aumento de 10.836.416 COP en el resultado del ejercicio, en relación de un periodo con el otro. Para la provisión del impuesto de renta y complementario, se tuvo en cuenta la tarifa del 35% actual.

A continuación, se presenta el cambio de patrimonio neto, que se refiere a las variaciones que ha tenido el patrimonio durante los últimos periodos, ya sea en aumento o disminución (Tabla 33).

Tabla 33. *Estado de cambio en el patrimonio neto*

VARELA LTDA. NIT 806.553.663-7 Estado de cambio en el patrimonio neto comparativo Expresado en pesos colombianos						
	Capital social	Reservas	Resultados del ejercicio	Resultados de ejercicios anteriores	Ajustes por revalorización de PPE	Total
Saldo a enero 1 de 2021	312.000.000	1.163.193	-	-	30.000.000	343.163.193
Reclasificación de resultado del año anterior	-	-	-	-	-	-
Utilidad neta obtenida en el ejercicio 2021	-	-	10.468.733	-	-	10.468.733
Saldo a diciembre 31 de 2021	312.000.000	1.163.193	10.468.733	-	30.000.000	353.631.726
Reclasificación de resultado del año anterior	-		11.631.926	(11.631.926)		
Utilidad neta obtenida en el ejercicio 2022		1.435.365	9.752.774	30.690.241	50.000.000	91.878.380

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Saldo al final del periodo	312.000.000	2.598.557	31.853.434	19.058.315	80.000.000	445.510.306
Edgar Antonio Varela Meléndez Representante legal Sandra Paola Julio Ospino Contador público T. P. 41.966-T						

Nota. Elaboración propia.

En la tabla anterior se observa que el patrimonio de la empresa tuvo un aumento en la reserva legal, en el resultado del ejercicio y en las utilidades retenidas, de acuerdo con los requerimientos establecidos en la sección 6 de las NIIF para pymes (Fundación IFRS, 2009f). Además, hubo una revalorización del terreno. Esto nos lleva a un incremento en el patrimonio total de 445.510.306 COP.

Para el estado de flujo de efectivo existen dos métodos: el directo y el indirecto. En el caso de la empresa Varela Ltda. para presentar el estado de flujo de efectivo se utilizó el método indirecto (Tabla 34).

Tabla 34. Estado de flujo de efectivo – método indirecto

VARELA LTDA. NIT 806.553.663-7 Estado de flujo de efectivo mediante el método indirecto Por los periodos terminados al 31 de diciembre de 2022 Expresado en pesos colombianos	
	2022
FLUJOS DE EFECTIVOS POR LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	
Resultado del ejercicio	22.468.342
Ajustes para conciliar la utilidad neta del periodo con el efectivo generado (usado) en las actividades de operación:	
(-) Depreciación	1.948.429
(-) Impuesto de renta y complementarios	10.826.473
(-) Gasto (ingreso) por impuesto de renta diferido	1.257.784
Cambios en el capital de trabajo:	
Cuentas comerciales por cobrar y otras cuentas por cobrar	-
Activos financieros	
(+) Activos por impuestos	2.702.444
Cuentas comerciales por pagar y otras cuentas	-
Beneficios a empleados	-
(-) Pasivos por impuestos	3.534.236
Anticipos y avances recibidos	-

RELEVANCIA DE UN ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

(=)	Efectivo neto usado por las actividades de operación	7.573.863
FLUJOS DE EFECTIVOS POR LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
(+)	Compra de propiedad, planta y equipo Producto de la venta de propiedades, planta y equipo	47.439.818
(=)	Efectivo neto usado en actividades de inversión	47.439.818
EFFECTIVO PROVISTO POR ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
(+)	Obligaciones financieras	-
(=)	Efectivo neto provisto por actividades de financiación	-
(=)	Aumento neto en el efectivo y equivalentes al efectivo	55.013.682
(+)	Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del periodo	1.800.050
(=)	Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo	56.813.732
Edgar Antonio Varela Meléndez Representante legal Sandra Paola Julio Ospino Contador público T. P. 41.966-T		

Nota. Elaboración propia.

De acuerdo con la sección 7 de las NIIF para pymes (Fundación IFRS, 2009g), es necesario presentar el estado de flujo de efectivo, debido a que la información que permite es de bastante utilidad para los usuarios de los estados financieros que se ocupan de las pymes, ya sea prestamistas o acreedores. Como usamos el método indirecto, se partió por el resultado del ejercicio de 2022. Posteriormente pasamos a los ajustes para conciliar la utilidad neta del periodo con el efectivo generado (usado) en las actividades de operación, los cuales están compuestos por la resta de la depreciación, el impuesto de renta y complementarios y los gastos (ingreso) por impuesto de renta diferido.

Luego de esto, incluimos los cambios en el capital de trabajo, que están representados por el aumento de los activos por impuestos corrientes, donde se comparan los rubros de 2021 y 2022, y sacamos la variación de 2.702.444 COP. Estos se ajustan como una disminución en el

efectivo. También están representados por el aumento de los pasivos por impuestos corrientes, entre 2021 y 2022, con una variación de 3.534.236 COP, y lo ajustamos como un incremento de efectivo. Después se hizo el cálculo del flujo neto de efectivo de actividades de operación que es igual al resultado del ejercicio más los ajustes menos los cambios en el activo más los cambios en el pasivo. También se consideraron las actividades de inversión, en las que se incluye el componente de PPE, que tuvo un incremento por variación de 47.439.818 COP. Seguidamente se consideraron las actividades de financiación, que están conformadas por las obligaciones financieras y el pago de dividendos, que para el caso de la empresa Varela Ltda. es cero, debido a que no tiene deudas, ni tampoco se consideraron los pagos de dividendos.

Finalmente, al sumar las actividades de operación, de inversión y de financiación obtenemos el valor del aumento neto en el efectivo y equivalentes al efectivo, que corresponde a 55.013.683 COP. Así mismo, se tomó el valor del efectivo y equivalente inicial de 2021, que fue de 1.800.050 COP. La suma de estos dos rublos da como resultado el saldo final del efectivo, que corresponde a 56.813.732 COP, los cuales coinciden con el efectivo y equivalente que se encuentra en el estado de situación financiera de Varela Ltda. para 2022.

5.4 Diferencias temporarias de la revalorización del activo

Estas diferencias tienen que ver con las valorizaciones que ha tenido el activo tanto en norma nacional como en norma internacional. En este caso de estudio hubo una compra de un terreno por 100.000.000 COP el 1 de enero de 2021. Se establecieron unas políticas contables por parte de la compañía. El terreno no espera venderse en los próximos años. El impuesto diferido se toma de acuerdo con la tarifa del impuesto de ganancia ocasional, el cual no tiene efecto sobre la renta fiscal del 10% (Tabla 35).

Tabla 35. *Comparativo del valor razonable de la compra del terreno*

Periodos	31 de diciembre de 2021	31 de diciembre de 2022
Valor razonable	130.000.000	150.000.000

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Se observa que el terreno a final de año tenía un valor razonable de 130.000.000 COP para 2021, a 31 de diciembre, y para 2022, un valor de mercado razonable de 150.000.000 COP. La revaluación del activo se presenta en la Tabla 36.

Tabla 36. *Revaluación del activo con reconocimiento al 31 de diciembre de 2021*

Detalle	Débito	Crédito
Terreno	30.000.000	
Superávit por revaluación		30.000.000
Sumas iguales	30.000.000	30.000.000

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. Elaboración propia.

Como puede verse en la tabla anterior, el terreno tuvo una revaluación de 30.000.000 COP al 31 de diciembre de 2022, que resulta de la diferencia del valor razonable, a 31 de diciembre de 2021, que fue de 130.000.000 menos el costo inicial, que fue de 100.000.000. La información contable y fiscal del activo, tanto para el 31 de diciembre de 2021 se presenta en las Tabla 37.

Tabla 37. *Información contable y fiscal del activo, año 1*

Detalle	Información contable	Información fiscal	Diferencia temporaria	Impuesto diferido (10%)
Terreno	100.000.000	100.000.000		
Revaluación	30.000.000	0		
Base contable/fiscal	130.000.000	100.000.000	30.000.000	3.000.000

Reconocimiento del impuesto diferido		
Cuenta	Débito	Crédito
Superávit por revaluación	3.000.000	
Pasivo por impuesto diferido		3.000.000
Sumas iguales	3.000.000	3.000.000

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. La tabla, con modificaciones, se tomó de Vargas (2017).

Se observa en la tabla anterior el cálculo de la conciliación contable y fiscal para poder llegar al impuesto diferido, que corresponde a 3.000.000 COP. En la conciliación fiscal no se tiene en cuenta la revaluación del terreno, lo cual nos da una diferencia temporaria de 30.000.000 COP. A esa diferencia temporaria le aplicamos el impuesto diferido, que es del 10%. La información contable y fiscal del activo, tanto para el 31 de diciembre de 2022 se presenta en las Tabla 38.

Tabla 38. Información contable y fiscal del activo, año 2

Detalle	Información contable	Información fiscal	Diferencia temporaria	Impuesto diferido (10%)
Terreno	100.000.000	100.000.000		
Revaluación	50.000.000	0		
Base contable/fiscal	150.000.000	100.000.000	50.000.000	5.000.000

Reconocimiento del impuesto diferido – Ajuste				
Cuenta	Débito	Crédito	Ajuste de impuesto diferido	
Superávit por revaluación	2.000.000		Fecha	Valor
Pasivo por impuesto diferido		2.000.000	31/12/2022	5.000.000
Sumas iguales	2.000.000	2.000.000	31/12/2021	3.000.000
			Diferencia	2.000.000

Las cifras de costos corresponden a moneda funcional colombiana: COP.

Nota. La tabla, con modificaciones, se tomó de Vargas (2017).

Se observa en la tabla anterior el cálculo de la conciliación contable y fiscal para poder llegar al impuesto diferido, que corresponde a 5.000.000 COP. En la conciliación fiscal no se tiene en cuenta la revaluación del terreno, lo cual nos da una diferencia temporaria de 50.000.000 COP. A esa diferencia temporaria le aplicamos el impuesto diferido, que es del 10%. Ahora bien, se hace un ajuste del impuesto diferido del 31 de diciembre de 2022 con relación al 31 de diciembre de 2021, es decir a los 5.000.000 le restamos 3.000.000, lo que da un ajuste de 2.000.000 COP.

5.5 Revelaciones de propiedad, planta y equipo de Varela Ltda. y presentación de sus estados financieros

- Con el fin de calcular el importe en libro se consideró el valor del rubro, al que se le restó la depreciación acumulada.
- Los rubros de PPE no se encuentran como garantía de las obligaciones de la compañía.
- Se empleó la revaluación de un elemento de PPE (estantería metálica) para la medición posterior.
- Se estableció un valor residual de PPE del 5% bajo la NIC 16. En la norma local se estableció un valor residual de 0.
- La moneda funcional que se empleó en el estudio de caso fue la colombiana (COP).
- La revaluación y la disminución del valor de los activos se calculan teniendo en cuenta los criterios establecidos en los párrafos 31 y 39 de la NIC 16.
- Para presentar los estados financieros de propósito general (entre los que se incluyen el estado de resultado integral, el estado de situación financiera, el estado de cambio en el patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo), de acuerdo al marco conceptual de las

NIIF, se tuvieron en cuenta las siguientes principios: comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, esencia sobre la forma, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad, equilibrio entre costo y beneficio.

- Para realizar el estado de resultado integral, fue necesario realizar una venta de prendas de vestir de la máquina estampadora. Esto requirió una política de incremento de venta en unidades y precio estimados para 2021 y 2022.
- Para realizar la venta tuvimos en cuenta la adquisición de materia prima que se utilizaría para la fabricación de la venta, los operarios y los costos indirectos de fabricación, para los cuales se realizó su medición y reconocimiento iniciales para 2021, que serían los mismos para 2022, teniendo en cuenta que para este último año hubo un incremento en las unidades y en el precio de venta, con un margen de contribución del 40%.
- También se realizó el libro de Mayor y Balance de la empresa Varela Ltda. para los años 2021 y 2022; a través de los saldos finales obtuvimos la información necesaria para realizar la presentación de los estados financieros básicos.
- Para el conjunto de la presentación de los estados financieros de propósito general, en el estado de flujo de efectivo, cuando se implementó el método directo, en el estado de resultado integral, fue necesario incluir una información adicional como la venta y baja en venta de PPE del terreno.

6. Consideraciones hermenéuticas sobre la realidad económica de PPE

Una de las problemáticas centrales que se detectó en el análisis hermenéutico de la realidad económica de las pymes es el olvido de la medición y reconocimiento posteriores de los activos fijos. La realidad jurídica de las normas no corresponde con la cotidianidad de la realidad económica del mundo empresarial. Aunque no puede afirmarse que se trate de normas de papel, en la práctica contable se evidencia un olvido de los activos fijos. Es importante anotar que esto no ocurre únicamente en las microempresas ni en las pymes, sino en toda la realidad empresarial del sector real de la economía, incluidas las multinacionales. En el caso de Coca Cola, por ejemplo, se muestra cómo incluso en una empresa multinacional hay un olvido generalizado de sus activos fijos respecto a la medición y el reconocimiento posterior, dado que cuesta más apagar una planta y luego reiniciarla mientras se hace el avalúo. Por eso Coca Cola tiene maquinarias que vienen operando de manera ininterrumpida casi desde su fundación, por un lapso de 130 años. Entonces las empresas prefieren dejar en funcionamiento ese activo, sin recurrir a la medición y reconocimiento posterior que establece la NIC 16.

Si bien es cierto que tales activos se miden y se reconocen en el momento en que se adquieren, con el paso del tiempo no son tenidos en cuenta, pese a su importancia para la buena marcha de las empresas. En conversaciones con el tutor, se hizo hincapié que para la comprensión de este fenómeno, desde un punto de vista hermenéutico, convenía distinguir entre una *hermenéutica contable jurídica* y una *hermenéutica contable epistémica*. La interpretación y el análisis del estudio comparativo de PPE con fundamento en la hermenéutica jurídica no explicaba este fenómeno, puesto que la norma es explícita, es decir, es taxativa en la aplicación de cómo medir y reconocer un activo fijo sin ambigüedad, tanto en la norma local como en la

internacional. No obstante, cuando la problemática se aborda desde el punto de vista de la hermenéutica epistémica, se puede comprender y explicar la problemática en cuestión con mayor profundidad.

Pese a que este análisis rebasa el alcance de la presente tesis, solo se aplica la hermenéutica epistémica en sus resultados, en dos niveles: uno concerniente al uso técnico de los términos *solvencia* y *liquidez*, y otro en relación con el mismo proceso de medición contable, según se adopten perspectivas teóricas desde la teoría positiva de la contabilidad o desde la teoría normativa de la contabilidad. Por lo demás, también se evidencian creencias acerca del conocimiento contable que se debaten entre el positivismo —descripción de la realidad contable— y el constructivismo —construcción social de la realidad contable—.

La teoría positiva de la contabilidad ha sido la base de teorías contables fundadas en la representación de la realidad contable como “imagen fiel”, con una fuerte influencia de la teoría neoclásica de la economía. Según el profesor Jesús Alberto Suárez, el positivismo en el fondo es un representacionalismo que concibe la realidad como algo existente, bien sea de forma material —contabilidad de activos fijos o PPE— o bien de forma inmaterial —contabilidad de activos intangibles—. Dicho de otro modo: *realidad* es sinónimo de *existencia*, y *real*, de *existente*. Esta idea de concebir la contabilidad como una teoría de la representación de la realidad patrimonial se materializa en el lenguaje contable asumiendo, por ejemplo, que la contabilidad financiera es una imagen fiel de la realidad económica de una organización, a la manera de una fotografía o radiografía de esta. Todo esto ha dado como resultado la idea, hoy generalizada, de que la contabilidad es una disciplina técnica neutral que puede desarrollarse de manera independiente del contexto social y político dominante, tomando como sombrilla la economía y la econometría. En esta concepción se cree que las mediciones de la economía son

“científicas”, es decir, son asépticas: no tienen que ver nada con la realidad socioeconómica en que se inscriben las organizaciones.

Por otro lado, las teorías normativas de la contabilidad conciben que la realidad es una construcción social. Mientras que las teorías positivas *describen*, las teorías normativas *prescriben*. Para las teorías normativas, la realidad contable es una construcción social de los agentes que participan en el campo contable, tanto en su componente disciplinar de la contabilidad como área del conocimiento al igual que en su componente de práctica social o contaduría —profesión y ejercicio profesional—. Aquí entran en juego nociones tales como *imaginarios sociales*, que adjudican valor, o falta de él, a las cosas —bienes y servicios—, con base en argumentos socioeconómicos maleables que provienen de una posición política concreta, que unas veces es explícita y otras no. En este sentido, la definición de *valor económico* está mediada por la política y por los intereses creados de las partes interesadas en la arquitectura financiera internacional, o en opiniones particulares acerca de cómo debería construirse el campo contable así como la regulación contable. Desde un punto de vista epistemológico, la noción de *objetividad* equivale a consenso. En otras palabras, la manera de medir no es neutral, pues afecta al comportamiento de los agentes sociales y viceversa. Resulta fundamental, en este punto de la argumentación, recordar que todos los métodos de medición y reconocimiento en contabilidad son convenciones sociales. Como muestra el ejemplo académico que se desarrolló en esta tesis: *la contabilidad no es neutral*, puede moldearse para que encaje en la finalidad de una organización, y al hacerlo afecta la dinámica de esta y la toma de decisiones de los gerentes con base en la información contable.

Esto ocurre, precisamente, con los conceptos de *solvencia* y *liquidez*. La teoría contable desde la solvencia hunde sus raíces en la economía clásica, que concibe que el valor está en las

fuerzas productivas —producción, distribución y consumo de la riqueza—, así como del trabajo y de los trabajadores —economía industrial y sociología del trabajo—. Con el surgimiento de la Revolución industrial, nace la contabilidad de costos, que preconiza la idea del valor-trabajo, es decir, el valor de las cosas está en el trabajo. Los factores de producción que intervienen en la medición contable son capital, tierra y trabajo. La contabilidad en la era industrial surge en la medición y reconocimiento de los activos fijos, que con el tiempo consolidó la idea de PPE.

El eclipse de la economía clásica —Smith, Ricardo y Marx—, y por ende, de las teorías contables de la solvencia, empieza con el nacimiento de la teoría neoclásica de la economía, fundada por Marshall, entre otros, según la cual, el mercado empieza a concebirse como lo bastante neutral y objetivo para garantizar la prosperidad material de las organizaciones. El resultado fue la consolidación de un cuerpo teórico orientado a la maximización de la utilidad. En términos contables hay viraje del costo histórico al valor de mercado. Esto fue la base de teorías contables de la liquidez, con una alta vocación hacia la financiarización y un marcado auge de la contabilidad de intangibles. Contrario a la postura clásica que valoraba las cosas desde el punto de vista de la producción, las teorías de la liquidez conciben el valor subjetivo del observador, teniendo en cuenta sus preferencias. La medición y reconocimiento contable maximizan el valor para el accionista. De esta manera, los inversores hacen de forma indirecta que los gestores rindan cuentas en contextos altamente financiarizados. El costo histórico de las teorías clásicas se orienta ahora al valor de mercado en las teorías neoclásicas y en sus posteriores desarrollos neoliberales, que dieron cabida a la actual regulación contable internacional.

En relación con nuestro ejemplo académico, como se presenta en la Tabla 13, en el caso de la medición posterior de PPE de una estantería metálica como una revalorización de dicho

activo en valores absolutos de 6.636.750 COP, este incremento muestra la solvencia de la empresa en relación con este rubro en PPE, que se va a presentar en el estado de situación financiera de la empresa Varela Ltda. (Tabla 31), lo que hace que se incremente su patrimonio en la partida de revalorización de PPE. Respecto a la liquidez de la empresa Varela Ltda., esta se presenta en el estado de situación financiera comparativo (Tabla 31), en el rubro que corresponde al efectivo y equivalentes, el cual se muestra en forma detallada en el estado de flujo de efectivo (Tablas 33 y 34).

7. Conclusiones

Algunas de las diferencias que se hallaron respecto a la norma local (Decreto 2649 de 1993) frente a la internacional (NIC 16) son:

- Mientras que la NIC 16, que está contenida en la sección 17 de las *NIIF para PYMES* le da relevancia al valor razonable para realizar en la medición y reconocimiento posterior, la norma local no considera este valor razonable, ni su medición inicial ni su reconocimiento.
- En el importe depreciable de PPE, teniendo en cuenta la normatividad nacional, la vida útil de los activos fijos ya está preestablecida, mientras que en las NIC-NIIF, por política contable, la organización tiene la libertad de determinar la vida útil de sus activos, según la experiencia que se tenga de estos en el mercado, respecto al conocimiento del uso histórico. Para ello, se pueden tener las apreciaciones de tipo técnico que se encuentren en el mercado o que se hayan implementado en otras organizaciones.
- La medición posterior no tiene lugar dentro de la norma local, mientras que es un aspecto muy sobresaliente en la norma internacional.
- En cuanto al cálculo del valor recuperable, en las NIC-NIIF, después de llegar el valor en libro hay que restarle el valor del deterioro, pero en la norma local no se tiene en cuenta el deterioro.
- En relación con la provisión del impuesto diferido, el estudio comparado establece que la norma internacional tiene en cuenta la revaluación del activo, mientras que la norma local, en su aspecto fiscal, no la considera. Esto quiere decir que el activo se capitaliza, se suma al valor en libro, en la norma internacional.

Respecto a la aplicación de los componentes de la norma local y la norma internacional, la manera en que se construyó el ejemplo académico arrojó como resultado que la contabilidad no es neutral, pues los métodos de contabilidad para medir la valorización de PPE son producto de convenciones locales.

Resulta fundamental comprender que la innovación que introdujo la norma internacional (NIC 16), con respecto a la norma local, no es un concepto neutral, por cuanto se deja al criterio de los gerentes el tema de la valorización. Se utiliza para distintos fines estratégicos de la organización. La definición o la determinación de la valorización de un bien o servicio tiene que ver con la política y con opiniones particulares de las partes interesadas acerca de la buena marcha de la organización, así como con la economía definida en términos de mercado y estrategias de financierización. Esto nos hace pensar que, en efecto, la manera de medir no es neutral, pues afecta el comportamiento de los agentes sociales involucrados en la valorización y revalorización de PPE.

La medición posterior de PPE, y en este caso particular de una estantería metálica (Tabla 13), nos muestra que al revalorizarse un activo al valor razonable, lleva a que las pymes presenten la realidad económica de su organización en el estado de situación financiera en el rubro de PPE, y en tal caso aumenta su solvencia económica, puesto que el rubro se revalorizó. Su contrapartida también se ve reflejada en la revalorización de PPE en el patrimonio.

Con base en el análisis de contenido de la comparación de las normas, desde el punto de vista de la hermenéutica jurídica, se puede inferir que la norma local tiene una marcada vocación fiscal o tributaria, en tanto que la internacional se inscribe en un contexto meramente económico.

Así, en este trabajo, la aplicación de la hermenéutica fue fundamental para determinar que la regulación contable de PPE no tiene alcances fiscales, sino solo económicos y contables.

Para el caso de las pymes, al pertenecer al grupo 2, estas deben ajustarse a la normatividad internacional, como ocurre para los demás grupos. De modo que es necesario que tengan en cuenta el Decreto 2420 de 2015 y el Decreto 2496 de 2015, esto con el fin de que este tipo de compañías puedan aportar una información financiera acorde con su realidad económica en el mercado, y que sea más transparente y eficiente. Con ello se contribuiría a que los administradores puedan tomar decisiones más acertadas sobre inversiones, y a que los propietarios de la empresa puedan dar cuenta de unos datos más reales en materia contable.

Finalmente, todos estos factores revelan la importancia de realizar un estudio comparativo entre las normatividades que regulan la PPE, puesto que da los criterios más apropiados para pensar qué beneficios puede tener una compañía, y que al mismo tiempo reflejan que la realidad económica no se reduce a meras cifras contables neutrales, independientes del contexto sociopolítico dominante.

8. Recomendaciones

- Las empresas pertenecientes al grupo 2, como es el caso de Varela Ltda., deben fijar en sus políticas contables la incorporación de las NIC-NIIF, ya que estas les permitirán conocer mejor su propia realidad económica y contribuirá a que lleven cuentas más transparentes.
- Es necesario que haya capacitaciones en torno a las ventajas que traen las NIIF para la contabilidad de las empresas.
- Consolidar estrategias claras que permitan evaluar el estado actual de los activos de PPE, de tal manera que sea posible determinar su vida útil, su valor, su deterioro y su método de depreciación.
- Establecer las políticas contables para el componente de PPE, en las que se definan claramente los modelos de medición, reconocimiento, deterioro, depreciación y baja en cuentas, con base en las *NIIF para PYMES*.
- Revelar en las notas a los estados financieros las variaciones que haya sufrido la PPE durante el periodo, de manera que los grupos de interés y los administradores puedan evaluar los riesgos de los activos fijos.

Referencias

- Banco de la República. (2023). *Tasa de interés DTF*.
<https://www.banrep.gov.co/es/glosario/tasa-interes-dtf#:~:text=Tasa%20actual%3A%2013%20%25>
- Bardin, L. (2022). *El análisis de contenido*. Akal Ediciones.
- Bocanegra, E., Moros, Y., & Ruiz, D. (2013). *Análisis de la NIC 16 propiedad, planta y equipo y su aplicación a la empresa Y&C Ingeniería* (trabajo de grado). Universidad Cooperativa de Colombia.
<https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/d84d9fb0-d552-4447-b70f-7e63687b5f34/content>
- Borges, V. (2023). *NIC y NIIF – ¿Qué son las Normas Internacionales de Contabilidad?*
<https://www.grupocpcon.com/es-mx/nic-y-niif-que-son-las-normas-internacionales-de-contabilidad/>
- Castrillón, A., Cuadrado, J., Carrillo, K., Ortiz, Y. & Suárez, J. (2021). Hermenéutica contable: un estudio comparado de dos normas contables colombianas relacionadas con el Código de Ética del Contador Público. *Adgnosis*, 10(10), 103-116.
<https://doi.org/10.21803/adgnosis.10.10.472>
- Católico-Segura, D., Pulido-Ladino, J., & Cely-Angarita, V. (2013). Revelación de la información financiera sobre propiedad, planta y equipo en empresas industriales cotizadas en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(36), 943-970.

Chiquinquirá Chirino-García, R. (2020). Deterioro de la propiedad, planta y equipo en el marco de las normas internacionales de información financiera. *Iustitia Socialis. Revista Arbitrada de Ciencias Jurídicas*, 5(8), 645-673.

Concepto 1206 de 2020 (29 de enero), Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2020/ConCTCP01206_19.pdf

Conta.Pyme. (2012). *Grupos y fechas para aplicar las NIIF en Colombia*.
<https://www.contapyme.com/niif-informacion/>

Decreto 2649 de 1993 (29 de diciembre), por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. *Diario Oficial* 41.156.

Decreto 2650 de 1993 (29 de diciembre), por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes. *Diario Oficial* 41.156.

Decreto 3022 de 2013 (27 de diciembre), por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2. *Diario Oficial* 49.016.

Decreto 2129 de 2014 (24 de octubre), por el cual se señala un nuevo plazo para que los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2 den cumplimiento a lo señalado en el párrafo 4° del artículo 3° del Decreto número 3022 de 2013. *Diario Oficial* 49.314.

Decreto 2267 de 2014 (11 de noviembre), por el cual se modifican parcialmente los decretos números 1851 y 3022 de 2013 y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 49.332.

Decreto 2420 de 2015 (14 de diciembre), por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 49.726.

Decreto 2496 de 2015 (23 de diciembre), por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 49.735.

Fundación IFRS. (2013). *Módulo 17: Propiedades, planta y equipo*. Autor.

Fundación IFRS. (2009a). *Módulo 3: Presentación de estados financieros*. Autor.

Fundación IFRS. (2009b). *Módulo 8: Notas a los estados financieros*. Autor.

Fundación IFRS. (2009c). *Módulo 10: Políticas contables, estimaciones y errores*. Autor.

Fundación IFRS. (2009d). *Estados financieros ilustrativos. Lista de comprobación para revelar y presentar*. Autor.

Fundación IFRS. (2009e). *Módulo 4: Estado de situación financiera*. Autor.

Fundación IFRS. (2009f). *Módulo 6: Estados de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas*. Autor.

Fundación IFRS. (2009g). *Módulo 7: Estados de flujos de efectivo*. Autor.

GBM Academy (2022). *¿Cuál es la diferencia entre valor presente y futuro?*
<https://gbm.com/academy/cual-es-la-diferencia-entre-valor-presente-y-futuro/>

Gerencie.com. (2023, diciembre 13). *Costo histórico en las NIIF* [entrada de blog].
<https://www.gerencie.com/costo-historico-en-las-niif.html>

Godoy, E. (2016). *Aplicación contable para pequeñas y medianas empresas*. Nueva Legislación.

- González Rincón, P. (2009). La hermenéutica jurídica en el contexto contable y tributario. *Visión Contable*, 4(7), 51-75.
- Gutiérrez Montoya, D. (2017). *Transformación histórica de la regulación contable en Colombia, Estados Unidos y el IASB*. Documento procedente del 5to Simposio Internacional de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables-Sociedad y Desarrollo y Primer Encuentro Internacional de estudiantes de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables, Bogotá 14-16 de septiembre. <https://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2017/5sim/80D.pdf>
- Hernández Morales, S., Vega Pizarro, M., & Zúñiga Olivares, W. (2011). Normas Internacionales de Información Financiera: Impacto en propiedad, planta y equipo en empresas manufactureras. *Capic Review*, 9(1-2), 21-31.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. (2014). *Metodología de la investigación* (6.^a ed.). McGraw-Hill.
- Holguín Briones, A., & Barcia Villamar, F. E. (2023). Gestión de la información para la implementación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo en el tratamiento contable. *Serie Científica de la Universidad de las Ciencias Informáticas*, 16(1), 72-84.
- Ley 1314 de 2009 (13 de julio), por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. *Diario Oficial* 47.409.

Ley 1819 de 2016 (29 de diciembre), por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 50.101.

Niño Melo, S. (2016). *La contabilidad internacional ante la globalización de la economía y su incidencia en América Latina* (tesis de posgrado). Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano.

Norma Internacional de Contabilidad 16. (2010). *Propiedades, Planta y Equipo*. Fundación IFRS.

Norma Internacional de Contabilidad 36. (2010). *Deterioro del valor de los activos*. IASCF.

Ortega, C. (2023). *Valor de mercado: qué es y cómo se determina*.
<https://www.questionpro.com/blog/es/valor-de-mercado/#:~:text=%C2%BFQu%C3%A9%20es%20el%20valor%20de,un%20mercado%20libre%20y%20competitivo>.

PwC. (2022). *Impuesto diferido*. <https://www.pwc.com/co/es/pwc-insights/impuesto-diferido.html#:~:text=%C2%BFQu%C3%A9%20es%20una%20diferencia%20temporaria,imponibles%20y%20diferencias%20temporarias%20deducibles>.

Romero-León, H. A. (2014). Problemas de investigación en contabilidad y problemas de la investigación en contabilidad. *Clío América*, 8(15), 75–82.
<https://doi.org/10.21676/23897848.830>

Vargas, C. M. (2017). *Contabilidad tributaria*. 2a. ed. Ecoe Ediciones.