

IMPACTO FISCAL QUE ESTÁ GENERANDO LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS
DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LAS NIIF EN LAS PYME



PABLO EMILIO MELO GARCÍA
CARLOS ALBERTO CANTOR MOLINA
ADRIANA CONSTANZA VILLARRAGA ZAMORA

UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y EMPRESARIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
BOGOTÁ

2019

IMPACTO FISCAL QUE ESTÁ GENERANDO LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS
DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LAS NIIF EN LAS PYME



PABLO EMILIO MELO GARCÍA
CARLOS ALBERTO CANTOR MOLINA
ADRIANA CONSTANZA VILLARRAGA ZAMORA

Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de
ESPECIALISTA EN GERENCIA TRIBUTARIA

ASESOR: Magíster Otto Ardila Montes

UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y EMPRESARIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
BOGOTÁ
2019

Agradecimientos

Expresamos nuestros más sinceros agradecimientos a las personas que nos colaboraron para que este trabajo de investigación se pudiera realizar:

En primera instancia a toda la comunidad de la Universidad Piloto de Colombia, por habernos dado la oportunidad de cursar nuestra Especialización en Gerencia Tributaria.

De todo corazón, le damos gracias a todos nuestros profesores que hicieron parte de este proceso tan importante, en especial al Magíster Otto Ardila Montes, quien fue la persona que nos asesoró tanto en la parte metodológica como disciplinar.

De otra parte, también agradecemos enormemente a los 20 colegas contadores que hicieron parte de esta investigación, al aceptar ser entrevistados y que con sus valiosas y sinceras respuestas logramos responder la pregunta al problema planteado.

RESUMEN EJECUTIVO

Para la presente investigación se planteó como objetivo determinar el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES, a través de un tipo de investigación descriptiva y técnicas de inferencia estadística. Al finalizar la investigación, se pudo demostrar que el impacto que está generando la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en una PYME es negativo, por el desconocimiento que se tiene por parte de los preparadores de la información financiera.

Así mismo, los cambios que trajo consigo la Ley de Financiamiento no impactan negativamente las finanzas de una organización si se modifican las políticas contables de acuerdo con las nuevas NIIF para las PYMES que entraron en vigencia a partir del año 2016. Este impacto, más que todo se da por la medición posterior de los activos fijos o generadores de renta.

PALABRAS CLAVE: Ley de Financiamiento, Impuesto diferido, impacto fiscal, impacto financiero.

TABLA DE CONTENIDO

TABLA DE CONTENIDO.....	v
1 INTRODUCCIÓN.....	1
2 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	4
3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	6
4 OBJETIVOS.....	7
5 JUSTIFICACIÓN.....	8
6 MARCO REFERENCIAL.....	9
6.1 MARCO HISTÓRICO	9
6.1.1 ANTECEDENTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.....	9
6.1.2 EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA	13
6.2 MARCO LEGAL	17
6.3 MARCO CONCEPTUAL	19
6.4 MARCO TEORICO	21
7 ASPECTOS METODOLÓGICOS	23
7.1 HIPÓTESIS.....	23
7.2 TIPO DE INVESTIGACIÓN	23
7.3 TECNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	24
7.4 INSTRUMENTOS.....	25

8	<i>PRESENTACIÓN DE RESULTADOS</i>	26
8.1	IMPACTO DE LA LEY DE FINANCIAMIENTO EN LA MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS DE UNA PYME	26
8.2	IMPACTO FISCAL GENERADO EN EL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS POR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ESENCIA SOBRE LA FORMA	35
8.3	IMPACTO FISCAL GENERADO POR LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE LAS NIIF PARA EL DETERIORO DE CARTERA	37
9	<i>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</i>	39
9.1	CONCLUSIONES	39
9.2	RECOMENDACIONES	40
10	<i>ANEXOS</i>	42
10.1	Anexo 1 Formato de entrevista con preguntas con preguntas abiertas	43
10.2	Anexo 2. Formato de entrevista con preguntas generales cerradas	45
11	<i>Referencias</i>	47

LISTA DE TABLAS

TABLA 1.....	19
CONCEPTOS	19
TABLA 2.....	30
EJEMPLO 1, ADQUISICIÓN DE ACTIVO FIJO	30
TABLA 3.....	31
EJEMPLO 1, VALOR EN LIBROS	31
TABLA 4.....	31
EJEMPLO 1, DETERMINACIÓN DEL IMPACTO FISCAL	31
TABLA 5.....	33
EJEMPLO 2, VALOR EN LIBROS	33
TABLA 6.....	33
EJEMPLO 2, MEDICIÓN POSTERIOR.....	33
TABLA 7.....	34
EJEMPLO 2, IMPACTO FISCAL.....	34

1 INTRODUCCIÓN

La presente investigación, se refiere al impacto que está generando la aplicación de las normas internacionales de información financiera, en lo sucesivo NIIF, en la determinación del impuesto de renta y complementarios de las pequeñas y medianas entidades. La mayoría de las empresas han hecho pública su inconformidad porque en la presentación de la declaración tributaria correspondiente a la vigencia del año 2017, justo después de aplicado el artículo 21.1 de Estatuto Tributario, que fue adicionado por el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016, el impuesto a cargo fue mayor con respecto al de la vigencia 2016. Por este motivo, surgió la necesidad de medir y determinar este impacto a través de esta investigación.

Antes de entrada en vigencia la Reforma Tributaria Estructural, sancionada por medio de la Ley 1819 de 2016, las PYMES venían aplicando los principios contables establecidos en el Decreto 2649 de 1993, para efectos de determinar la renta fiscal, e inexplicablemente para los contribuyentes pertenecientes y que clasifican dentro del grupo 2, una vez entró en vigencia la mencionada Reforma Tributaria de 2016, en algunos casos el impuesto a cargo aumentó, lo que ha traído preocupación y descontento.

La importancia y el valor agregado que genera este trabajo, radica en que son muy pocas las investigaciones que se han realizado hasta el momento, con el objetivo de medir los efectos fiscales por la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en la determinación de la renta fiscal de las empresas clasificadas como PYMES. Los resultados obtenidos, beneficiarán no solo a las PYMES, sino a la comunidad contable en general, como una herramienta de consulta para motivarlos a implementar un adecuado sistema de planeación financiera, que permita mitigar

estos impactos. También, beneficia a la universidad, en el desarrollo de las líneas de investigación, dentro de su función sustantiva y para los investigadores en la formación de competencias en investigación.

Por lo tanto, el interrogante planteado para este trabajo investigativo es: ¿Cuál es el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES? Esta investigación, se desarrolló analizando un estudio de caso de un contribuyente antes y después de entrada en vigencia la Ley 1819 de 2016, con el fin de medir el impacto generado por este hecho en la determinación de la renta. También se, hicieron encuestas y entrevistas a personas expertas en el tema de investigación. Durante el desarrollo de este trabajo, no se presentó ningún tipo de obstáculo, porque los entrevistados y los contribuyentes que hicieron parte de esta investigación, siempre estuvieron dispuestos e interesados en que esta investigación se llevara a cabo, porque querían conocer los resultados.

El objetivo general propuesto para esta investigación, es determinar el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES. Así mismo, los objetivos específicos son: identificar el impacto fiscal que está generando la aplicación del Valor Razonable como medición posterior en los elementos de Propiedades, Planta y Equipo; determinar el impacto fiscal que está generando la aplicación del principio de esencia sobre la forma en el reconocimiento de los ingresos por actividades ordinarias en una PYME y; medir el impacto fiscal generado por la aplicación de los nuevos criterios para determinar el deterioro de las cuentas por cobrar en una PYME. Para cumplir con los objetivos de esta investigación, el trabajo se desarrolló en 3 capítulos.

En el capítulo 1 se identificará el impacto fiscal generado en una PYME, cuando por política contable decidió medir posteriormente sus activos fijos al Valor Razonable; en el segundo capítulo, se mostrarán los resultados del impacto fiscal que está generando la aplicación del principio de esencia sobre la forma en el reconocimiento de los ingresos de una PYME y en el capítulo tercero, se determinarán los resultados del impacto fiscal, por la aplicación de los criterios para calcular el deterioro de las cuentas por cobrar de una PYME. En la última parte del trabajo se darán las conclusiones y recomendaciones con base en los resultados obtenidos de la investigación.

2 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Con la Ley 1314 del año 2009 y su Decreto Reglamentario 3022 de 2013, las entidades con o sin ánimo de lucro que no sean de carácter público, que no capten dineros de terceros en calidad de fiduciaria y que no coticen sus instrumentos de deuda o de patrimonio en un mercado público de valores, están obligadas a preparar sus informes financieros, bajo los criterios de reconocimiento y medición de las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES. Uno de los requisitos fundamentales Todas aquellas empresas, personas naturales y entidades sin ánimo de lucro, que de acuerdo con su modelo de negocio, se asimilaran a una PYME, deberían haber cumplido con el cronograma y las etapas estipuladas en el mencionado Decreto Reglamentario.

La primera etapa, correspondía a la preparación de la información contable que se venía preparando bajo principios locales; la segunda, la etapa de implementación, en ésta, se deberían haber hecho las mediciones de todos los activos y pasivos, para la determinación de los saldos iniciales bajo NIIF en el Estado de Situación Financiera de Apertura y; la tercera, la etapa de aplicación, en pocas palabras, era la emisión de los primeros juegos de estados financieros bajo principios normativos internacionales.

La implementación del compendio normativo de las NIIF para PYMES, generó preocupación en las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad, no solo por el cambio estructural en la función financiera de la organización, sino también, en la depuración de la renta. Es decir, había una incertidumbre, de la manera cómo se iban a preparar los soportes para la determinación de la renta. En este sentido, la reforma tributaria del 2012, sancionada mediante la Ley 1607, en el artículo 165, habló de darles cuatro años más, a partir de la entrada en vigencia

del Decreto 3022, para que siguieran preparando las bases fiscales, como se venía haciendo, aplicando los principios locales contenidos en el Decreto 2649 y 2650 de 1993.

Posteriormente, se emitió el Decreto Reglamentario 2548 en el año 2014, en el cual confirmó lo dicho en la Reforma Tributaria de 2012 y precisó los periodos para cada uno de los grupos. No obstante, la Ley 1819 de 2016, dejó sin efecto este Decreto y en el artículo 22 determinó que para la preparación de las bases fiscales, se deberán aplicar los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia. En este aspecto, dichos marcos, son las NIIF.

A partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819, la incertidumbre ha sido mayor, por el impacto fiscal, que pueda generar, la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición en la determinación de la renta.

3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

El problema principal, que motivó a desarrollar esta investigación, es el probable mayor valor por concepto de impuesto de renta y complementarios, que deban pagar las empresas, debido a que la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF, pueden incrementar el valor de algunos activos y disminuir el valor los pasivos. Así como también, no poder deducir algunos gastos que aunque tengan relación de causalidad con la actividad generadora de renta, los nuevos principios contables, no permitiría su reconocimiento. Por lo tanto, en este trabajo de investigación se planteó la siguiente pregunta general de investigación: ¿Cuál es el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES?

De igual manera, para permitir que este trabajo de investigación, se pueda realizar y los resultados obtenidos puedan ser aplicables, se sistematizó la pregunta general de investigación, en las siguientes preguntas específicas:

- ¿Qué impacto fiscal está generando la aplicación del Valor Razonable como medición posterior en los elementos de Propiedades, planta y Equipo?
- ¿Cuál es el impacto fiscal que está generando la aplicación del principio de esencia sobre la forma en el reconocimiento de los ingresos por actividades ordinarias en una PYME?
- ¿Cuál es el impacto fiscal generado por la aplicación de los nuevos criterios para determinar el deterioro de las cuentas por cobrar en una PYME?

4 OBJETIVOS

El objetivo de este trabajo de investigación es poder dar respuesta al problema planteado e intentar determinar las causas que lo están generando.

OBJETIVO GENERAL

Determinar el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Medir el impacto fiscal que está generando la aplicación del Valor Razonable como medición posterior en los elementos de Propiedades, Planta y Equipo.
- Determinar el impacto fiscal que está generando la aplicación del principio de esencia sobre la forma en el reconocimiento de los ingresos por actividades ordinarias en una PYME
- Identificar el impacto fiscal generado por la aplicación de los nuevos criterios para determinar el deterioro de las cuentas por cobrar en una PYME

5 JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo de investigación, se llevó a cabo, con el fin de determinar el impacto fiscal que está generando la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en las PYMES, por la aplicación del artículo 21.1 del Estatuto Tributario. Los resultados obtenidos al término de esta investigación, servirán de herramienta de consulta, para que las organizaciones empresariales y la comunidad contable en general, diseñe e implemente, estrategias financieras, económicas y comerciales legales, con el fin de mitigar el posible impacto negativo, generado por la aplicación de los nuevos criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en la determinación de la renta.

También, beneficia a la universidad, porque este trabajo para optar al título de especialistas en gerencia tributaria, hace parte de las líneas de investigación propuestas por la Universidad Piloto y también beneficia a los investigadores, porque están desarrollando competencias investigativas, que le permiten llevar a cabo futuras investigaciones, sobre problemáticas que afectan a la economía nacional y que los resultados contribuyan para generar políticas públicas en beneficio de la sociedad en general.

6 MARCO REFERENCIAL

6.1 MARCO HISTÓRICO

6.1.1 ANTECEDENTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Después de la segunda guerra mundial, el mundo ha venido viviendo un proceso de cambio, que se ha traducido en la voluntad que tienen los países en integrarse económicamente, creando alianzas comerciales. Este proceso, se denomina globalización económica, que no es más que la eliminación de barreras arancelarias, para permitir el intercambio de bienes y servicios entre las empresas de los diferentes países (Dillon, 1995).

Los efectos de la globalización económica, se están manifestando en distintas dimensiones de la vida del hombre, como la cultural, la económica y la social (Banrep, 2018). Actualmente, Colombia tiene tratados comerciales vigentes con un poco más de 100 países, lo que significa que se está generando un acelerado proceso de globalización, basta con ver algunos aspectos de nuestra vida cotidiana, para confirmarlo. Por ejemplo, un persona en Colombia, puede despertarse con la alarma de un reloj Suizo, desayunar con una porción de pollo producido en los Estados Unidos, vestirse con unos pantalones hechos en la China, calzarse unos zapatos manufacturados en Italia, salir a trabajar montado en un vehículo fabricado en Alemania, trabajar en un computador ensamblado en corea, con un software estadounidense y llegar en la noche a casa a ver una película filmada en Francia en un televisor ensamblado en México.

Un fenómeno similar se da en los servicios que usamos: los ingresos salariales no los pueden depositar en un banco español, usamos un celular fabricado en Finlandia y usar servicios de energía colombianos. Estos procesos de intercambio se dan en ambos sentidos, nuestros bienes como el

café, el banano, las flores y las confecciones son consumidos y muy deseados en otros países por su excelente calidad. La cultura, no es ajena a esta nueva era de los negocios internacionales, como prueba de la riqueza cultural colombiana, está Shakira, Juanes o Carlos Vives y que sus productos son consumidos en gran parte del mundo (España, 2015).

A pesar de los buenos resultados de la globalización de los mercados, este fenómeno ha generado intensos y profundos debates a nivel mundial entre quienes dicen que la globalización es una oportunidad que tienen las empresas para dar a conocer los bienes y los servicios que prestan, a nivel internacional y los que la critican (Gestiopolis, 2010). También es cierto, que en muchas ocasiones, estos debates han adquirido un tinte ideológico y político, que han hecho que se pierda de vista la objetividad en la conveniencia de los tratados comerciales para un país subdesarrollado como Colombia.

Como todo proceso, la globalización económica trae ventajas y desventajas para los países firmantes de los acuerdos, sin embargo, los más beneficiados son los consumidores de bienes y de servicios (Banrep, 2018). Concretamente, la globalización económica es la integración de las economías nacionales con las internacionales, por medio de diferentes mecanismos, entre ellos sobre salen los siguientes: el comercio de bienes y de servicios; los movimientos de capitales en busca de una mejor rentabilidad, o para la creación de empresas en los países en donde las condiciones jurídicas les brindan más estabilidad; flujo de personas y de propiedad intelectual y; movimiento de tecnología.

Esta dinamización de los mercados internacionales, hacen que las empresas estén constantemente en la búsqueda de aliados estratégicos, con los cuales hacer inversiones de capital en doble sentido. Por ejemplo, en el sector automotriz, las grandes marcas, instalan sus

ensambladoras en países donde la mano de obra y las materias primas necesarias, son más baratas. Esta misma dinámica, se presenta con las grandes marcas de los demás bienes de consumo masivo, como la tecnología. Toda esta telaraña de negocios internacionales, genera grandes flujos de información financiera.

El fenómeno de la globalización, es tan antiguo, como lo es la información financiera de los negocios. Por ejemplo, durante la conquista y colonización, llevada a cabo por las grandes potencias europeas entre los siglos XV y XIX, respondió a una lógica, que era la de buscar expandir e incrementar el comercio de bienes y servicios, así como también obtener metales preciosos y materias primas. Es decir, consolidar empresas comerciales en las colonias (Restchkiman, 1977). Por lo tanto, la necesidad de llevar en debida forma las cuentas, generaba confianza entre los mercaderes y el recaudador de impuestos.

En ese entonces, el sistema de contabilidad, no era más que un libro de cuentas, en el que se consignaba las entradas y salidas de efectivo, producto de los negocios y con base en este, se pagaban los impuestos al Rey (México, 2018). A medida que se hace más dinámico el mundo de los negocios, la necesidad de implementar sistemas contables, que permitan conocer en tiempo real la situación financiera de las empresas, es cada vez mayor. Sin embargo, cada país tenía sus propios principios contables, que hacía más difícil la interpretación de la información financiera por parte de los aliados económicos.

Con la necesidad de permitir que el mundo de los negocios hablara un solo lenguaje financiero y unificar los criterios con los cuales se prepararan los estados financieros, y de esta manera facilitar la interpretación de la información financiera, en el año 1973 se creó el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), por sugerencia de organismos

profesionales de países como: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda (Eumed.net, 2018).

El objetivo fundamental de este organismo, era emitir Normas Internacionales de Contabilidad, con el propósito de lograr la uniformidad en la presentación de los estados financieros, facilitando así la comparabilidad de la información financiera entre los países que han decidido adoptar dicha normatividad contable. Sin embargo, este objetivo no se logró del todo, porque en cada país, las empresas siguieron elaborando los estados financieros aplicando principios de contabilidad adaptados a la necesidad de cada contexto económico y muchos casos no se guardó respeto por las normas emitidas por el IASC.

Por este motivo, en el año 2001 el IASC fue reestructurado, pasando a ser el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés). El objetivo de esta organización, era el mismo del anterior, la de emitir de Normas Internacionales de Información Financiera, para evitar la manipulación de los estados financieros y así generar simetría en dichos informes, para facilitar el entendimiento entre los actores de los mercados nacionales e internacionales (Gestiopolis, 2010).

No obstante, la anterior normatividad emitida por el IASC fue adoptada por el IASB, con el compromiso de revisarlas y hacerles los ajustes de ser necesarios, para hacer un compendio normativo más competitivo y acorde con la necesidad actual de los negocios. También, a partir del año 2002, el IASB ha venido emitiendo nuevas Normas Internacionales con el nombre de NIIF por su traducción al español, o IFRS por sus siglas en inglés, International Financial Reporting Standard. En el caso de Colombia, a partir del año 2009 se hizo obligatorio a que toda persona natural o jurídica con o sin ánimo de lucro, que esté obligada a llevar contabilidad, debe preparar

sus informes financieros aplicando los principios de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

6.1.2 EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA

La obligatoriedad de que las empresas lleven libros de contabilidad, es tan antigua en Colombia como la misma legislación mercantil. A los comerciantes se les obligaba a organizar la contabilidad como medio probatorio de los actos de comercio, también, se le prescribieron las pautas sobre el contenido y la forma de llevar los libros de contabilidad y que esta cumpliera con los objetivos gubernamentales de esa época (Gerencie.com, 2018).

Para las personas que realizaran actos de comercio es de obligatorio cumplimiento llevar libros de contabilidad, esta obligación, se remonta a la expedición del primer código de comercio en el año 1853, con este, se derogó las Ordenanzas de Bilbao aprobadas en España en 1737 (Banrep, 2018). Sin embargo, este Código de Comercio, tuvo una vida jurídica muy efímera, porque con la Constitución Política del año 1863, el sistema de gobierno federalista, permitió a cada Estado, legislar en materia comercial. En este sentido, el Estado de Panamá adoptó en el año 1869 el Código de Comercio Chileno.

Con la Constitución de 1887, el Código de Comercio de Panamá siguió vigente hasta el año 1971, como también lo fue la obligatoriedad de que los comerciantes de esa época llevaran registros contables. Después de entrada en vigencia la aplicabilidad de la Constitución de 1887, se dictaron algunos Decretos reglamentarios como el 1936 del año 1904. En éste, se dejaron claras las disposiciones que deberían contener los libros de contabilidad, bajo el sistema de contabilidad por partida doble.

Dentro de estas disposiciones, se obligaba a que cada registro llevara un número y la respectiva fecha del registro, así como también, que cada una de las hojas de los libros de cuentas llevara un número consecutivo, nombre de las cuentas, descripción de cada registro contable, saldo de las cuentas tanto en el débito como en el haber. Un aspecto muy importante a tener en cuenta, es que para ese entonces, se obligaba a los comerciantes que vendían al por menor, llevar dos libros de contabilidad, uno de cuentas corrientes para registrar las operaciones diarias y otro de inventarios y balances. En este último, se debería mostrar la situación del negocio por lo menos cada dos años.

Con la expedición del Decreto 2160 de 1986, se reglamentó la contabilidad y se expidieron las primeras normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia (Gerencie.com, 2018). A partir de la expedición de este Decreto, la contabilidad tomó una dimensión moderna y teóricamente más organizada, porque en la práctica, los obligados a llevar libros de contabilidad, seguían aplicando sus propios criterios. La reglamentación de la contabilidad estaba dada en normas contables básicas, técnicas, normas para la presentación de los estados financieros y para revelar información.

A partir del año 1990, durante el gobierno del presidente Cesar Gaviria Trujillo, el gobierno entró a la era de los negocios internacionales con la famosa apertura económica. En estos años del gobierno Gaviria, se firmaron varios acuerdos comerciales y al mismo tiempo se hizo necesario reestructurar el Decreto 2160 de 1986, con la necesidad de que la información financiera se preparara bajo estándares internacionales uniformes, para permitir la interpretación y la comparabilidad, de tal manera que fuera una herramienta que facilitara el comercio internacional.

Como solución a esta necesidad, el gobierno colombiano emitió el Decreto 2649 en el año 1993, por medio de este Decreto se reglamentó la contabilidad y se expidieron los principios de

contabilidad generalmente aceptados (PCGA). En el texto de las normas de contabilidad, se unificaron varios criterios, además de las normas de contabilidad, los ajustes por inflación las normas sobre registro y libros, y, que se encontraban dispersos bajo el alcance de varios Decretos, el 2160 de 1986, el Decreto 1798 de 1990 y el 2112 de 1991.

Al mismo tiempo que se expidió el Decreto 2649, se emitió también el Decreto 2650 del mismo año, que prescribió el catálogo de cuentas que se debería tener en cuenta a la hora de presentar los estados financieros. Pero no todas las organizaciones aceptaron el Decreto 2650 como el plan único de cuentas, porque muchas organizaron su propio plan de cuentas, como por ejemplo el sector financiero, el de la salud, entre otras.

Con la expedición de la Ley 1314 de 2009, se dio inicio a una nueva era de la información financiera, con la entrada al país de las Normas Internacionales de Información Financiera. Por medio de esta Ley, se hizo obligatorio, que todas las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar libros de contabilidad, con o sin ánimo de lucro, deberían implementar los nuevos criterios de reconocimiento y medición para la preparación, presentación y revelación de la información financiera de sus organizaciones.

Esta Ley, reguló los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptadas en Colombia, en virtud de acuerdos internacionales vigentes. También, se señalaron las autoridades competentes para emitir normatividad contable y financiera, así mismo, las entidades encargadas de vigilar y controlar el proceso de adopción de las NIIF (Deloitte, 2018).

De igual manera, la Ley 1314, organizó a las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar libros contables, en tres grupos: el grupo 1, los emisores de valores y entidades de interés público,

que coticen sus instrumentos de deuda o de patrimonio en una bolsa de valores, con activos superiores a 30.000 smmlv y que posean dentro de su planta personal más de 200 empleados, estas empresas, debieron haber aplicado las NIIF plenas; el grupo 2, empresas que no sean emisores de valores, que no sean de interés público, que sus activos sean inferiores a 30.000 smmlv, y que su planta de personal no supere los 200 empleados, debieron aplicar las NIIF para PYMES y; al grupo 3, pertenecen las pequeñas microempresas, que tengan activos inferiores a 500 smmlv, ingresos inferiores a 6.000 smmlv y su planta de personal no exceda los 10 trabajadores (Actualicese, 2018). Además, que no tengan más de un establecimiento de comercio o una oficina donde desarrollen su objeto social y que no desarrollen actividades de franquicia, las personas pertenecientes a este grupo, se les autoriza a llevar un sistema de contabilidad simplificada y a presentar estados financieros abreviados.

Por medio del Decreto Reglamentario número 2784, expedido por el Ministerio de Industria, comercio y Turismo el 28 de diciembre de 2012, el gobierno reglamentó la Ley 1314 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de la información financiera que conforman el grupo 1 (Deloitte, 2018). El cronograma para llevar a cabo el proceso de implementación de las NIIF, empezaba con la etapa de preparación de la información, este proceso se debería haber llevado a cabo en el año 2013; la etapa de implementación entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2014 y; la etapa de aplicación y emisión de los primeros juegos de estados financieros bajo principios normativos internacionales, a 31 de diciembre de 2015.

De otra parte, para los preparadores de la información financiera pertenecientes al grupo 2, el Mincit, emitió el Decreto 3022 de 2013. Para este grupo, la etapa de preparación de la información fue en el año 2014; la etapa de implementación en el año 2015 y; la de aplicación en el año 2016.

En este año, se debieron haber emitido los primeros juegos de estados financieros bajo NIIF PYMES. Por último, con el Decreto 2706 de 2012, los microempresarios deberían haber implementado un sistema de contabilidad simplificada.

6.2 MARCO LEGAL

➤ Ley 1943 de 2018

La Ley 1943 de 2018 en el artículo 7° modificó el Artículo 458 del estatuto tributario, en lo que respecta a la base gravable en los retiros de bienes, a partir del 1° de enero de 2019, la base gravable será el valor comercial de los bienes o de los activos. Así mismo, del Artículo 90 se deduce que en el caso que una organización tome la decisión de dar de baja en cuenta de algún elemento clasificado como propiedades, planta y equipo, la diferencia entre el costo y el valor comercial de venta constituye renta o ganancia ocasional.

➤ Ley 1314 de 2009

Con la expedición de esta Ley de intervención económica, el ámbito de aplicación es a todas las personas naturales y jurídicas que de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad. Estas personas deberán hacer el proceso de convergencia de las normas locales a estándares internacionales de aceptación mundial. El objetivo fundamental de esta Ley, es el de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas y unificar los criterios para la elaboración de los estados financieros.

➤ **Ley 1607 de 2012**

Por medio de esta ley se sancionó la Reforma Tributaria del año 2012 y que entró en vigencia a partir del 1° de enero de 2013. En el artículo 165 de esta ley, a todas los preparadores de información financiera, una vez hicieran el proceso de implementación de las NIIF, les daba 4 años más, con el fin de que siguieran aplicando los principios contables contenidos en el Decreto 2649 de 1993 para efectos fiscales. No obstante, este artículo fue derogado por la Ley 1819 de 2016.

➤ **Ley 1819 de 2016**

Con esta Ley se sancionó la Reforma Tributaria Estructural de 2016 y entró en vigencia a partir del 1° de enero de 2017. El artículo 22 de esta ley adicionó el artículo 21.1 del estatuto Tributario, el cual establece que para determinar el Impuesto de Renta y Complementarios, en cuanto a los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, todas las personas obligadas a llevar contabilidad, deberán aplicar los sistemas de reconocimiento y medición de las NIIF, por ser el marco técnico normativo vigente en Colombia.

➤ **Decreto 3022 de 2013**

Por medio de este Decreto se reglamentó la Ley 1314 de 2009, para los preparadores de información financiera que cumplieran con los requisitos para pertenecer al grupo 2. Es decir, todas las personas naturales o jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad, deberán hacer el proceso de convergencia de las normas locales a las normas internacionales de información

financiera para PYMES. Así mismo, se encuentra estipulado el cronograma que deberán cumplir para llevar a cabo este proceso. También, en el anexo a este Decreto se prescribe el compendio normativo que lo componen 35 secciones.

6.3 MARCO CONCEPTUAL

Analizando el objetivo general propuesto para este trabajo de investigación, los conceptos más importantes a tener en cuenta se relacionan en la siguiente tabla de conceptos.

Tabla 1
Conceptos

OBJETIVO GENERAL	CONCEPTOS
Determinar el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES	1. Impacto financiero 2. Impacto fiscal 3. Reforma tributaria 4. Normas Internacionales de Información financiera 5. PYMES 6. Criterios de reconocimiento

Fuente: elaboración propia

IMPACTO FINANCIERO

Según (ChooseLife, 2013), impacto financiero es: un gasto que tiene un efecto financiero que no puede ser controlado. Los tipos de eventos que crean este tipo de impacto son los desastres económicos, cambios inesperados en las condiciones del mercado, fallos catastróficos de

productos y cualquier cosa que interrumpa un negocio y sobre los que la gestión empresarial no tiene control.

Para la presente investigación, el significado dado por el autor sobre qué es un impacto financiero, es el que se tendrá en cuenta para el desarrollo de este trabajo investigativo. Por cuanto, lo que se pretende medir en esta investigación es el impacto financiero del Tratado de Libre Comercio y la Reforma Tributaria en la actividad avícola desarrollada por los pequeños avicultores productores de pollos de engorde. Este efecto, tal como lo dice (ChooseLife, 2013), son cambios inesperados en los mercados y que en la mayoría de los casos no se puede controlar.

IMPACTO FISCAL

Según Deloitte (2018), es el efecto que un impuesto genera en una persona natural o jurídica contribuyente. Estos efectos, en muchos de los casos tienen repercusión en la productividad de las empresas

REFORMA TRIBUTARIA

Según Banrepcultural (2017), una reforma tributaria cambia uno o varios aspectos de la estructura tributaria, buscándose, a través de ella, aumentar o disminuir la cantidad de dinero que recibe el Estado por concepto de impuestos.

La reforma tributaria del año 2012 en Colombia, lo que pretendió fue cambiar un aspecto importante de la estructura de los impuestos, como fue la reducción de la tarifa del IVA para los concentrados para animales (Banrepcultural, 2017).

NIIF

Según Gerencie.com (2018), son un conjunto de normas de legalmente exigibles y de aceptación mundial para la presentación de los estados financieros de una organización sea con o sin ánimo de lucro. El objetivo de las Normas Internacionales de Información Financiera, es la de unificar criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos.

PYME

Según el Decreto 3022 de 2013, una PYME es una organización cuyos activos son inferiores a 30.000 salarios mínimos legales vigentes y con una planta de personal inferior a 200 trabajadores. Además, que no cotice sus instrumentos de deuda o de patrimonio en una bolsa de valores y que no capte dineros de terceros en calidad de fiduciaria.

CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO

De acuerdo con el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple con la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto. Por lo tanto, es importante que el preparador de la información financiera tenga claro estos conceptos para ser aplicados a los hechos económicos, con el fin de ser incorporados o no dentro de los estados financieros.

6.4 MARCO TEORICO

La presente investigación se sustenta en las teorías del libre comercio, en lo que respecta a los tratados de libre comercio y las de política fiscal, como lo son las reformas tributarias. Según la

teoría clásica de libre comercio, elaborada por David Ricardo, todos los países ganan cuando participan en una zona de libre comercio (Dillon, 1995). También es cierto, que cada país debe especializarse según sus ventajas comparativas. No obstante, existen varias críticas de la teoría clásica. Según Dillon (1995), Joan Robinson, dice que Ricardo suponía ciertas condiciones que pocas veces ocurren en la realidad, y citaba como ejemplos, la inamovilidad internacional del capital y el pleno empleo de cada país.

Los historiadores económicos mostraron que no hay una correlación directa entre el libre comercio y el crecimiento económico. Mientras que para otros, dicen que las medidas proteccionistas de Japón, Alemania y Estados Unidos fueron necesarias para permitir la industrialización (Dillon, 1995). El ilustre economista inglés John Maynard Keynes en el año 1993 cuestionó los tratados de libre comercio, no porque no estuviera de acuerdo con la teoría, sino porque la realidad de los mercados mostraba lo contrario y traían consecuencias para alguna de las partes involucradas en el acuerdo comercial. En resumen, Keynes está de acuerdo con los tratados comerciales pero controlados. Es decir, minimizar el intercambio de bienes y maximizar la producción local.

Para Dillon (1995), el comercio entre naciones puede llegar a producir beneficios económicos para las partes, pero el libre comercio no necesariamente produce ganancias para los que participan en una zona de libre comercio. Este hecho se da, cuando existen grandes asimetrías entre los participantes.

Según el economista David Ricardo, el problema al que se enfrenta todo gobierno es la obtención de recursos por medio de los tributos (Restchikman, 1977). También, es cierto que las políticas fiscales deben ser consecuentes con las políticas de comercio exterior, con el fin afianzar

la competitividad internacional de las empresas e incentivar el crecimiento económico y generar los niveles de bienestar de la población. Desde el punto de vista teórico, las reformas tributarias no solo deben corregir y mejorar el recaudo de un país, sino que también deben generar beneficios, tanto para los productores como también para los consumidores.

7 ASPECTOS METODOLÓGICOS

7.1 HIPÓTESIS

El impacto fiscal generado por la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF es negativo, porque genera mayor valor del impuesto cargo del contribuyente.

7.2 TIPO DE INVESTIGACIÓN

DOCUMENTAL

Para la presente investigación se revisarán tesis, monografías, informes de expertos, Leyes, Decretos, Resoluciones, artículos de periódicos de amplia circulación que tengan que ver con el tema de estudio de este trabajo.

CUALITATIVO

Con el fin de poder cumplir con el objetivo planteado para esta investigación, se analizarán cualidades de la población objetivo, atributos, características de las variables objeto de esta investigación.

CUANTITATIVO

El enfoque metodológico de este trabajo de investigación es cuantitativo en el marco de la contametría aplicada a la función financiera de las PYMES. La información será recolectada mediante entrevistas, los datos serán procesados por medio de procedimientos contamétricos. Se elaborarán tablas de frecuencia, también se elaborarán y se comparará información fiscal de un contribuyente antes y después de entrada en vigencia la Ley 1819 de 2016, con el fin de determinar el impacto generado por las NIIF en la determinación de la renta.

7.3 TECNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

TECNICAS

Las técnicas de recolección de datos, será por medio de entrevistas a expertos tributaristas. La recolección de datos se hará de la siguiente manera:

Entrevista abierta: Esta se utilizará en la etapa exploratoria de la presente investigación. Se hace con el fin de detectar las dimensiones más relevantes, para determinar los impactos que pueden estar generando las NIIF en la determinación de la renta de las empresas. Con esta entrevista exploratoria, se le deja la iniciativa al experto financiero, con el fin de que narre libremente sus experiencias durante el desarrollo de su profesión.

Entrevista cerrada: Para este tipo de entrevista, se seguirá un procedimiento fijado de antemano por un cuestionario o guía de la entrevista. Estas preguntas, son preparadas previamente y de acuerdo con el problema planteado en esta investigación. En este tipo de entrevista, al entrevistado no se le permitirá modificar la pregunta. En este formulario, las preguntas son dicotómicas, es decir que solo le da la posibilidad de 2 opciones de respuesta (Martínez, 2013).

7.4 INSTRUMENTOS

Los instrumentos que se utilizarán para recolectar los datos, serán en formatos de entrevistas, tanto abierta como cerrada y en algunos casos con grabaciones de audio. Pero, siempre, respetando el formato y la estructura de las preguntas de la entrevista.

8 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

8.1 IMPACTO DE LA LEY DE FINANCIAMIENTO EN LA MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS DE UNA PYME

Las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES fueron emitidas por primera vez en julio del año 2009, el órgano emisor de estas normas se comprometió con la comunidad contable mundial en hacerles una primera revisión a los dos años de su aplicación. Según el cronograma del Decreto 3022 de 2013, la etapa de aplicación de debió hacerse a partir del 1° de enero del año 2016 (Contable, 2019).

La propuesta de las enmiendas hechas a la sección 17 de Propiedades, fueron emitidas en el mes de octubre del año 2013 para las discusiones técnicas por parte de la comunidad contable mundial. Este proceso de discusiones fueron terminadas en marzo del 2014 y posteriormente el nuevo estándar internacional fue emitido en mayo del 2015.

El IASB órgano emisor de las NIIF, pretende con estas modificaciones hacer que la información financiera presentada cumpla con las características fundamentales, como lo es Fiabilidad y la Relevancia. Para esto, en el nuevo estándar se permite que los elementos de propiedad planta y equipo se puedan medir tanto al costo en su medición inicial y al costo menos depreciación menos el deterioro; como también, al valor razonable en la medición inicial y la medición posterior al final del periodo para el cual se informa, se haga al valor razonable menos la depreciación, menos cualquier pérdida por deterioro.

La elección de uno u otro criterio la debe hacer cada organización, de acuerdo con el modelo de negocio, eso sí dejando claro que se debe también modificar la política contable en el caso que decidan adoptar el nuevo criterio para medir los elementos de propiedades, planta y equipo y la

aplicación de estos cambios, se harán de manera prospectiva de acuerdo con la sección 10 de políticas contables, estimaciones y errores. Un aspecto importante que se debe tener en cuenta es el impacto que todo cambio puede llegar a generar en la parte financiera.

Según el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 21.1 del estatuto tributario a partir del 1° de enero de 2017, para efectos de la depuración de la renta, se deberán tener en cuenta los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF. Esto quiere decir, que esta ley dejó sin efecto el decreto 2548 de 2014 y de esta fecha en adelante, la contabilidad bajo los nuevos principios normativos internacionales, es la base para hacer la conciliación fiscal y determinar la renta fiscal.

El proceso de conciliación fiscal se venía haciendo en Colombia teniendo en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados, bajo el Decreto 2649 de 1993 vigentes para la preparación de la información financiera y fiscal hasta 31 de diciembre de 2016. Las organizaciones con ánimo de lucro pertenecientes al régimen tributario ordinario que hubieran optado por seguir midiendo sus activos fijos bajo el criterio del costo en su medición inicial y el costo – depreciación – deterioro en la medición posterior, no se vieron fuertemente impactadas con los nuevos cambios, si optaron como política un método de depreciación aceptado por la autoridad tributaria colombiana.

Por ejemplo, al momento de hacer el proceso de conciliación fiscal, el saldo contable de un elemento de propiedad, planta y equipo es igual al saldo fiscal, no hay impacto en el impuesto diferido por este concepto. Sin embargo, en el caso que el saldo contable sea mayor al saldo fiscal, la diferencia que se obtiene, generaría un impuesto diferido pasivo; en caso contrario, la diferencia generará un impuesto diferido activo (Deloitte, 2018). Como resultado de la investigación, lo que

generó grandes traumas en la conciliación fiscal, fue la de tener en cuenta saldos contables preparados bajo criterios normativos internacionales, porque en algunas empresas que por respeto a la protección de datos nos abstenemos de nombrarlas, este impacto fue negativo.

No obstante, las empresas que se tomaron como referencia para hacer el trabajo de campo, no han sentido estos impactos, simplemente porque, a pesar de haber hecho el proceso de implementación en su momento, no han sabido cómo aplicar los principios. Para comprender mejor lo dicho anteriormente, 16 de los 20 profesionales entrevistados, desconocen el procedimiento para hacer un efectivo cierre contable bajo NIIF y el 100% de éstos, no saben cómo, ni dónde contabilizar las diferencias generadas entre los saldos fiscales y contables, es decir no tienen conocimiento de cómo reconocer el impuesto diferido, ni qué se debe hacer con estos saldos en la vigencia siguiente.

A pesar del desconocimiento de los impactos generados por la reforma tributaria del 2016 sancionada mediante la Ley 1819, por parte de gran parte de la comunidad contable que hicieron parte de esta investigación, como resultado, un poco más del 70% de las empresas se impactaron fuertemente con la aplicación del nuevo artículo 21.1 del Estatuto Tributario Nacional y el 30% restante tuvieron un impacto leve en el impuesto de renta a cargo.

En diciembre de 2018 fue sancionada la Ley de Financiamiento 1943, que también va a generar grandes impactos a la hora de preparar la información financiera. Esta Ley, con el artículo 7° modificó el artículo 458 del estatuto Tributario Nacional, sobre la base gravable en los retiros de bienes. A partir del 1° de enero de 2019, una entidad que prevía la evaluación del principio de costo beneficio, de cómo resultado que un activo fijo, sea una edificación o un terreno, ya no genera beneficios económicos futuros, porque quizá haya un desequilibrio entre costo de su

mantenimiento y los beneficios económicos generados y por lo tanto se deba reclasificar de un activo generador de renta a un activo disponible para la venta, deberá darlo de baja en cuenta por el valor comercial.

Al analizar con un poco de detenimiento lo anterior, si una empresa, dentro de su Manual de Políticas contables, estableció que para medir los elementos clasificados como propiedad planta y equipo, se deba hacer al costo – depreciación – deterioro, prácticamente lo obliga a que modifique su política de acuerdo con la nueva sección 17 de Propiedades, Planta y Equipo. Como se mencionó anteriormente, esta sección permite que no solo se mida con el criterio del costo, sino que también se evalúe la medición posterior bajo el criterio del valor razonable y por tal motivo para que el impacto fiscal a futuro del 458 de estatuto tributario nacional, sea menor, obliga a las entidades a cambiar la política para la medición posterior de los activos, por el del valor razonable.

En este aspecto, de los 20 profesionales entrevistados durante el desarrollo de la presente investigación, todos, manifestaron desconocer el impacto de los cambios de la Ley de Financiamiento. En el caso que la entidad decida mantener la política para la medición posterior de los activos fijos de acuerdo con la sección 17 emitida en el año 2009 y dado el caso que obligatoriamente deba dar de baja en cuenta algún activo y venderlo, la diferencia entre el valor en libros y el valor comercial, se impactaría fuertemente en la ganancia ocasional, siempre y cuando el activo a dar de baja en cuenta, se haya mantenido por un término de 2 o más años, de acuerdo con el artículo 300 del estatuto tributario, en caso de que el activo haya sido reconocido dentro de la contabilidad de la empresa por un periodo inferior a dos años, impactará la renta líquida gravable. Para mayor comprensión, lo explicaremos con el siguiente supuesto:

Una empresa comercializadora compró el 1° de enero de 2017 una tractomula con su respectivo tráiler (carrocería) para el desarrollo de su objeto social, el valor total del activo se detalla en la **tabla No. 2**

Tabla 2

Ejemplo 1, adquisición de activo fijo

Descripción	valor
Valor de adquisición Cabezote sin IVA	285.000.000,00
valor del trailer sin IVA	45.000.000,00
Valor de la matrícula del cabezote	6.000.000,00
valor de la matricula del trailer	4.500.000,00
Seguro obligatorio	1.100.000,00
Seguro contra todo riesgo	7.000.000,00
Total costo	348.600.000,00

Fuente: Elaboración propia

La empresa comercializadora propietaria de la tractomula, en la política para propiedades, planta y equipo los va a reconocer inicialmente al costo, la medición posterior será al costo – depreciación – deterioro y el tiempo que se espera utilizar el activo es de 10 años; el valor de recuperación al final de la vida útil es del 15% y el método que utilizará para amortizar el costo es el lineal. La empresa hizo el análisis de costo beneficio, con el fin de poder tomar una decisión que no afecte sus finanzas y determinó que el costo de seguir manteniendo este elemento es mayor a los ingresos que este generará en los próximos meses. Por lo tanto, decidió darlo de baja en cuenta y venderlo el 31 de enero de 2019 por un valor de mercado de 370 millones de pesos y el comprador se comprometió a pagar los gastos de transferencia de la propiedad. El valor en libros se detalla en la **tabla No. 3**

Tabla 3**Ejemplo 1, valor en libros**

Descripción	valor
Costo	348.600.000,00
años de Vida útil	10
valor de recuperación	52.290.000,00
Importe depreciable	296.310.000,00
Depreciación mensual	2.469.250,00
Depreciación anual	29.631.000,00
Depreciación acumulada a 31 de enero de 2019	61.731.250,00
Valor en libros a 31 de enero de 2019	286.868.750,00

Fuente: Elaboración propia

Una vez se toma la decisión de venderlo, se hizo la conciliación entre el valor en libros a la fecha de la venta y el valor de venta, en la **tabla No 4** se muestra el impacto que puede llegar a generar un hecho económico similar, cuando la política contable se hizo con base en la sección 17 emitida en el 2009.

Tabla 4**Ejemplo 1, determinación del impacto fiscal**

Descripción	Valor
Valor de Venta	370.000.000,00
menos valor en libros	286.868.750,00
Utilidad bruta en venta de activo fijo	83.131.250,00
Ganancia ocasional	8.313.125,00
Ganancia neta	74.818.125,00

Fuente: Elaboración propia

Los resultados de la tabla No 3, muestran que la empresa deberá pagar un poco más de 8 millones por concepto de ganancia ocasional, porque durante los dos años que se mantuvo el activo dentro de la cuenta propiedades, planta y equipo, se midió posteriormente al costo – depreciación – deterioro, que era el criterio permitido para la medición posterior en las normas para PYMES del año 2009. A continuación, haremos la misma medición, con el supuesto que la empresa comercializadora, una vez entró en vigencia la sección 17 modificada en el año 2015, cambió la política de medición posterior, por la del valor razonable y al finalizar los años 2017 y 2018 actualizó su valor contable con el enfoque del mercado.

La información general del supuesto es la misma en los siguientes aspectos:

- Valor recuperable 15%
- Vida útil
- Método de amortización del costo

Para este caso, la empresa tomó el valor de mercado de la tractomula a 31 de diciembre de 2017 con base en el valor de mercado cotizado en tucarro.com, se utilizó el parámetro de esta página, por ser la página que refleja un valor confiable de transacciones de activos similares. En la **tabla No 5** se muestra el valor de reconocimiento posterior a 31 de diciembre del año 2017, con base en este valor se vuelve a calcular el valor recuperable, el importe depreciable y el valor de la depreciación por el año 2018.

Tabla 5**Ejemplo 2, valor en libros**

Descripción	Valor
Medición inicial a 1° de enero de 2017	348.600.000,00
Valor Razonable a 31 de diciembre de 2017	380.000.000,00
Importe recuperable	57.000.000,00
Importe depreciable	323.000.000,00
Depreciación mensual	2.990.740,74
Depreciación anual	35.888.888,89

Fuente: Elaboración propia

En la tabla anterior, se pueden dar cuenta que la empresa midió el activo fijo al valor mercado con base en los parámetros de la página de tucarro.com y volvió a determinar los demás importes, el valor razonable a 31 de diciembre de 2017, es el mismo valor de apertura a 1° de enero de 2018. En la **tabla No 6**, se mostrará el análisis a 31 de diciembre de 2018.

Tabla 6**Ejemplo 2, medición posterior**

Descripción	Valor
Medición inicial a 1° de enero de 2018	380.000.000,00
Valor Razonable a 31 de diciembre de 2018	373.000.000,00
Importe recuperable	55.950.000,00
Importe depreciable	317.050.000,00
Depreciación mensual	3.302.604,17
Depreciación anual	39.631.250,00

Fuente: Elaboración propia

En la tabla anterior, se puede observar que a 31 de diciembre la empresa reconoció el valor de mercado, es decir el valor supuesto de venta del activo tal como lo estipula la NIIF 13 medición a valor razonable. El valor a 1° de enero de 2019 es el mismo con el cual cerro el estado de situación financiera al año anterior. Así mismo, el valor en libros a 31 de enero de 2019, fecha en la cual se vendió el activo es el valor razonable – la depreciación del mes de enero. En la **tabla No 7** se muestra el impacto fiscal generado teniendo en cuenta el artículo 458 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 7° de la Ley de Financiamiento.

Tabla 7

Ejemplo 2, impacto fiscal

Descripción	Valor
Valor en libros a 1° de enero de 2019	373.000.000,00
Valor de Venta	370.000.000,00
menos valor en libros	369.697.395,83
Utilidad bruta en venta de activo fijo	302.604,17
Ganancia ocasional	30.260,42
Ganancia neta	272.343,75

Fuente: elaboración propia

Como se pueden dar cuenta, para mitigar el impacto negativo que pueda llegar a generar la Ley de Financiamiento en una PYME, es recomendable cambiar la política de propiedades, planta y equipo en cuanto a la medición posterior y de esta manera el impuesto a cargo por concepto de ganancia ocasional es menor, si la empresa opta por seguir aplicando la política con base en la norma del año 2009, en caso de venta de algún elemento de propiedades planta y equipo, sin duda

deberá pagar más impuesto de ganancia ocasional por la diferencia entre el valor de venta y el valor en libros.

8.2 IMPACTO FISCAL GENERADO EN EL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS POR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ESENCIA SOBRE LA FORMA

Antes de entrada en vigencia la Ley 18 19 de 2016, estuvo vigente el Decreto 2548 de 2014 para la depuración de la renta con base en los principios contables establecidos en el Decreto 2649 de 1993. A pesar, que en el artículo 11 del mencionado Decreto, se dispuso que para el reconocimiento de los ingresos se debería tener en cuenta la realidad del hecho y no la forma legal, los 20 profesionales entrevistados durante el desarrollo, de la presente investigación, manifestaron que jamás aplicaron este principio a la hora del reconocimiento de un ingreso. Por lo tanto, siempre se reconoció una venta de bienes o de servicios por la forma legal, es decir, al no aplicar el 100% de los principios contenidos en el Decreto 2649 de 1993, la contabilidad no cumplía con las características cualitativas de la información contable.

De igual manera, a los entrevistados se les preguntó qué tipo de dictamen emitió el revisor fiscal a la información contable de las empresas donde prestaron sus servicios y el 100% de ellos, respondió que fue un dictamen **sin salvedades**, es decir, que según la evidencia, los estados financieros fueron elaborados conforme a los Principios y Normas Generalmente Aceptados en Colombia. Este tipo de actuación, desde todo punto de vista es gravísimo, pero aún más lo fue porque quizá la DIAN tampoco lo tuvo claro en sus procesos administrativos, esto fue corroborado

por 2 de los entrevistados, que dijeron que en varias ocasiones fueron requeridos por la DIAN y jamás encontraron ninguna anomalía en la contabilidad a pesar que los preparadores de la información no tenían conocimiento de cómo aplicar el principio de la esencia sobre la forma.

Al reconocer un ingreso por su forma legal y no por la realidad del hecho, genera un impacto negativo a la hora de depurar la renta, porque solo se deberán tomar los ingresos efectivamente realizados. En este sentido, el impacto se debería haber dado en la conciliación fiscal y por ende en el reconocimiento de las diferencias temporales, afectando el impuesto diferido activo o pasivo según el resultado de este proceso. Este efecto nunca lo entendieron el 90% de los entrevistados y 18 de los 20 entrevistados, se sinceraron con los autores de este trabajo investigativo y respondieron que jamás lo tuvieron en cuenta a lo largo de sus actuaciones profesionales.

Solamente el 10% de los contadores entrevistados, tienen claro el impacto que genera la aplicación del principio de esencia sobre la forma a la hora de reconocer un ingreso después de entrada en vigencia la Ley 1819 de 2016. Es claro que el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, obligaba a aplicar la tasa fiscal a las diferencias temporales para su posterior reconocimiento bien fuera como impuesto diferido activo o pasivo.

Por lo tanto, la aplicación del artículo 21.1 del Estatuto Tributario, no debiera generar un impacto negativo a la hora de depurar la renta, si los preparadores de la información lo hubieran tenido en cuenta a la hora de llevar a cabo el cierre contable, según lo estipulado en el Decreto 2649 de 1993. Sin embargo, de acuerdo con los resultados de esta investigación, en la actualidad, sí está generando un efecto negativo pero producto del desconocimiento de la norma.

8.3 IMPACTO FISCAL GENERADO POR LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE LAS NIIF PARA EL DETERIORO DE CARTERA

Según los resultados de esta investigación, el impacto generado por la aplicación de los criterios de las NIIF para deteriorar la cartera, también se ha dado por el desconocimiento de las normas. Por tal motivo, la DIAN está desconociendo algunos gastos por concepto de deterioro de cartera, porque en la mayoría de los casos no demuestran que han hecho un procedimiento para intentar por la vía administrativa o jurídica recuperar la cartera.

Se cree, que con el simple hecho de que se seleccione la cartera vencida, se dé de baja en cuenta y se reconozca el gasto, la DIAN aceptará el gasto por este concepto como deducible de renta. Contrario a esto, es importante estandarizar un proceso de cobro, siendo el más recomendable el de la vía jurídica, sin dejar de lado tampoco, el proceso administrativo interno de cobro. Lo que quiere decir en este aspecto, es que la empresa debe de tener establecido dentro del manual para el manejo de la cartera, que una vez vencido el tiempo concedido al cliente para hacer efectivo el pago, se iniciará un proceso de cobro jurídico, para intentar la recuperación de la cartera. En caso, que según la etapa procesal y el respectivo fallo en cualquiera de las instancias, no sea posible el cobro, ahí sí dar de baja en cuenta el valor correspondiente a la o las facturas deterioradas. De esta manera, la DIAN no desconocerá el gasto que surgió del proceso de deterioro.

El 60 % de los contadores que aceptaron ser entrevistados, respondieron que las empresas no están haciendo en debida forma el proceso para la recuperación de la cartera vencida y que también se desconoce el proceso que se debe surtir, para que la DIAN acepte como deducible el gasto por deterioro de cartera.

En el momento de hacer un inadecuado cierre contable, el impacto en la conciliación fiscal es negativo, con el agravante que no se está reconociendo el impuesto diferido y los que lo están haciendo, no saben cómo cruzarlo en la vigencia fiscal siguiente con el impuesto corriente. El desconocimiento normativo, está generando que las empresas paguen impuesto de renta en exceso en algunos casos y en otros, paguen menos de lo debido, convirtiéndose en serios candidatos a un proceso de fiscalización por parte de la DIAN y que con los argumentos expuestos, es probable que sean condenados a cancelar altas sumas de dinero al Estado.

9 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

9.1 CONCLUSIONES

La presente investigación tuvo como objetivo determinar el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES. En el desarrollo de esta investigación, se logró demostrar que el impacto que genera la aplicación de estos criterios, es desfavorable, pero más por el desconocimiento de la normatividad. Por este motivo, la hipótesis también se logró demostrar, sin embargo si los profesionales encargados de preparar la información financiera hubiesen tenido el conocimiento necesario para llevar a cabo procedimientos adecuados, ésta se hubiera podido negar.

En cuanto al impacto que está generará la Ley de Financiamiento en la medición de los activos fijos de una PYME, este será negativo, en la medida que se mantenga la política de medición posterior al costo – depreciación- deterioro. Sin embargo, si se aplica las modificaciones de la Sección 17 hechas en el año 2015, para utilizar el valor razonable como medición posterior de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, el impacto en la Ganancia Ocasional, será positivo, en caso que la empresa decida enajenar activo ya sea mantenido por un tiempo superior a los dos años, o en la renta líquida gravable si es mantenido por un periodo inferior.

Para el reconocimiento de los ingresos de una PYME, si se aplica en debida forma los principios para el reconocimiento, como la esencia sobre la forma, el impacto será positivo en la determinación del impuesto corriente y diferido. Este principio, hace mención a que los hechos económicos deberán reconocerse de acuerdo con su realidad y no solamente por su forma legal.

En el deterioro de la cartera, siempre y cuando la empresa tenga establecido un manual para su manejo, como por ejemplo un departamento jurídico encargado de las acciones de cobro, el

impacto que generará la aplicación de los criterios para el deterioro serán positivos en el momento de la depuración del impuesto de renta y complementarios, de lo contrario es probable que la DIAN desconozca las deducciones por deterioro, entonces, se estaría frente a un impacto negativo.

9.2 RECOMENDACIONES

- Se recomienda que las empresas que están aplicando las NIIF para PYMES, cambien la política de medición posterior de sus activos a valor razonable, de acuerdo con la sección 17 modificada en el 2015, de esta manera el impacto fiscal es menor.
- Se recomienda a los profesionales encargados de la preparación de la información que hagan el proceso de cierre contable de acuerdo con el Manual de Políticas Contables.
- Se recomienda a los profesionales que apliquen los principios para el reconocimiento del impuesto diferido y entiendan el proceso para cruzarlo con el impuesto corriente de la vigencia siguiente, de esta manera podrán evitar procesos de fiscalización.
- Se recomienda a los preparadores de la información financiera que reconozcan los ingresos en el momento que la empresa se desprende de sus inventarios y transfiera los riesgos y las ventajas inherentes al activo al comprador, independientemente al proceso de facturación.
- Se recomienda también a los preparadores de la información, que en el caso de venta de un activo fijo, solamente lleven al estado de resultados el valor neto generado entre la comparación del valor en libros al momento de la venta, el valor de venta del activo

y los gastos inherentes a la venta. Este importe neto, bajo norma internacional se llama ganancia y reemplaza lo que se llamaban ingresos no operacionales.

- Es recomendable que las empresas estructuren el manual de procedimientos para el cobro de cartera y solamente reconozcan como deterioro aquella cartera a la que se le haya hecho el procedimiento de cobro por la vía jurídica y que de acuerdo al concepto jurídico no sea posible su recuperación.

10 ANEXOS

10.1 Anexo 1 Formato de entrevista con preguntas con preguntas abiertas

UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
FORMATO DE ENTREVISTA CON PREGUNTAS ABIERTAS

OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN: Determinar el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES

Fecha de la entrevista: _____

Nombre y cargo del entrevistado: _____

Nombre de la empresa para la cual trabaja: _____

Objeto social de la empresa: _____

Ciudad/municipio: _____

PREGUNTAS

1. ¿Puede contarnos acerca del proceso de implementación de las NIIF en la empresa para la cual usted trabaja y si usted hizo parte del grupo responsable de la implementación?

2. ¿Qué opina usted, sobre los cambios que generan los nuevos criterios de las NIIF en las PYMES, con respecto al decreto 2649 de 1993?

3. ¿Sabe usted qué es el valor razonable y cuál es el objetivo de este criterio de medición?

4. ¿Sabe usted qué es la medición posterior de activos y en qué momento se debe hacer según las NIIF para PYMES?

5. ¿Sabe usted qué es el principio de esencia sobre la forma según las NIIF para PYMES y cómo se aplica al momento de reconocer un hecho económico?

6. ¿Cuál es el impacto fiscal que genera o está generando la aplicación de las NIIF para PYMES en la empresa a la cual usted presta los servicios profesionales?

10.2 Anexo 2. Formato de entrevista con preguntas generales cerradas

UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
FORMATO DE ENTREVISTA CON PREGUNTAS CERRADAS

OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN: Determinar el impacto fiscal que genera la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF en las PYMES

Fecha de la entrevista: _____

Nombre del entrevistado: _____

Nombre de la empresa: _____

Objeto social de la empresa: _____

Ciudad / Municipio: _____

PREGUNTAS

1. ¿En la empresa para la cual trabaja ya hicieron el proceso de implementación de las NIIF según el cronograma del Decreto 3022 del 2013?

Sí	No
----	----

2. ¿Sabe que la implementación de las NIIF en todas las empresas es obligatoria?

Sí	No
----	----

2. ¿Cree usted que los nuevos criterios de las NIIF para PYMES son más sencillos de aplicar en su empresa?

Sí	No
----	----

4. ¿Sabía usted que la Reforma Tributaria sancionada con la Ley 1819 de 2016 hizo obligatoria la implementación de las NIIF?

Sí	No
----	----

5. ¿Leyó y comprendió el texto del artículo 21.1 del Estatuto Tributario?

Sí	No
-----------	-----------

6. ¿Aplicó lo preceptuado en el Artículo 21.1 del E.T. para la determinación del impuesto de renta para la vigencia 2017?

Sí	No
-----------	-----------

7. ¿Tiene claro el principio de esencia sobre la forma a la hora de reconocer un hecho económico?

Sí	No
-----------	-----------

8. ¿Sabe qué es el Valor Razonable y cómo se aplica para medir los elementos de Propiedad, Planta y Equipo?

Sí	No
-----------	-----------

9. ¿Conoce los nuevos procedimientos de las NIIF para las PYMES para calcular el deterioro de la cartera?

Sí	No
-----------	-----------

10. ¿El valor del deterioro de la cartera es deducible de renta?

Sí	No
-----------	-----------

11. ¿Sabe el procedimiento para reconocer el impuesto diferido?

Sí	No
-----------	-----------

11 Referencias

- Actualicese. (30 de 08 de 2018). *Clasificación de empresas en grupos de convergencia*. Obtenido de <https://actualicese.com/2015/04/08/clasificacion-de-empresas-en-grupos-de-convergencia/>
- Banrep. (25 de 09 de 2018). *La Globalización económica*. Obtenido de www.banrep.gov.co/docum/Lectura_finanzas/pdf/guia4_la_globalizacion.pdf
- Contable, C. (23 de Enero de 2019). *Cambios en las NIIF*. Obtenido de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Articulos/cambios-en-la-seccion-17-de-la-niif-para-las-pymes.asp>
- Deloitte. (02 de 11 de 2018). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/...niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera>.
- Dillon, J. (1995). *Bases teóricas y practicas de los tratados de libre comercio*. Obtenido de <https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/963/1267>
- Eumed.net. (3 de 11 de 2018). *marco hist'rico de las NIIF*. Obtenido de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2013a/1325/marco-historico.html>
- Gerencie.com. (25 de 10 de 2018). *Historia de la contabilidad*. Obtenido de <https://www.gerencie.com/historia-de-la-contabilidad.html>
- México, c. d. (23 de 10 de 2018). *Historia de la contabilidad y los Costos*. Obtenido de https://www.ccpm.org.mx/veritas/septiembre2010/images/Jose_Manuel_Atilano.pdf
- Restchkiman, B. (Octubre de 1977). *David ricardo y la teoria fiscal*. Obtenido de www.revistas.unam.mx/index.php/pde/article/download/41059/37355