

**artículos no derivados de
proyectos de investigación**

Comparación entre la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYME) y la normatividad colombiana*

Profesores del área de Contabilidad
Financiera, departamento de Ciencias
Contables.

Édgar Emilio Salazar-Baquero
(compilador)

Correo electrónico: edgar.salazar@javeriana.edu.co.

* Este artículo fue escrito en colaboración por los siguientes profesores de la Pontificia Universidad Javeriana: Braulio Adriano Rodríguez-Castro, Marcos Ancisar Valderrama-Prieto, Dennis Fabián Bejarano, Néstor Javier Lizarazo-Sierra, Sandra Milena Bareño-Dueñas, Wilmar Franco-Franco, Yeimi Angélica Rodríguez-Romero, César Augusto Salazar-Baquero, Édgar Emilio Salazar-Baquero, Jaime Arturo Marín-Steevens, Gustavo Adolfo Díaz-Bonilla, Julián Esteban Pineda-Baquero, Luis Gustavo Toscano-Muñoz, Andrés Felipe Rubiano-Pulido, Camilo Iván Calderón-Pinto, Rafael Alberto Manosalva-García y Víctor Manuel Villamizar-Amaya, profesores del área de Contabilidad Financiera. Departamento de Ciencias Contables.

Resumen El siguiente texto representa un esfuerzo de los profesores del Área de Contabilidad Financiera del Departamento de Ciencias de la Contabilidad, por comparar la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYME), tal como son definidos por el Consejo Internacional para Estándares en Contabilidad (IASB), con la Regulación Contable en Colombia. La comparación se hace agrupando algunas secciones de las NIIF según características particulares y comparándolos después con las Regulaciones Contables en Colombia más relevantes. Allí donde parece apropiado, planteamos algunas recomendaciones con el objeto de ajustar la debida normativa contable colombiana.

Entre las principales diferencias, encontramos que las NIIF para PYME incluyen mejores parámetros con respecto a la distinción y la medición de entradas en los tratados financieros; de igual manera, se toman más medidas de valor razonable y se tiene como práctica común el empleo de medidas que reconocen el valor del dinero en el tiempo. Por tanto, el presente texto pretende abrir la oportunidad para reflexiones más profundas, así como promover la contribución de alternativas en la búsqueda de un nuevo modelo contable en Colombia, capaz de desarrollar las regulaciones establecidas por el Decreto 13 14 de 2009.

Palabras claves autor Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYME), Contabilidad Internacional, Decreto 2649 de 1993.

Palabras claves descriptor Pequeña y mediana empresa, normas internacionales de contabilidad, Contabilidad, Colombia

International Financial Reporting Standards (IFRS) for Small and Medium Enterprises (SME)

Abstract The following paper is an effort by lecturers of the Financial Accounting area of the Department of Accounting Sciences, to check the IFRS for SMEs as stated by the

IASB (International Accounting Standards Board) against Colombian Accounting Regulations. The comparison is made by grouping some sections of the IFRS according to certain particular characteristics and then comparing them with the relevant Colombian Accounting Regulation. When appropriate, we put forward some recommendations in order to adjust the relevant Colombian accounting norm. Among the main differences found, we noted that the IFRS for SMEs include better guidelines *vis-à-vis* making out and measuring entries in financial statements; likewise, more measures of reasonable value are made and the use of measures that acknowledge the value of money in time is common practice.

Thus, this paper would like to open opportunities for farther reflection and foster the contribution of new alternatives in the search for a new accounting model in Colombia in order to develop the regulations established by Decree 1314 of 2009.

Key words author SMEs, International Accounting, IFRS for SMEs, Decree 2649 of 1993.

Key words plus Small and Medium-Sized Companies, International Standards of Accountancy, Accounting, Colombia, Standars

Palavras-chave descriptor micro e pequena empresa (MPE), normas internacionais de contabilidade, contabilidade, Colômbia.

Introducción

A raíz de la expedición de la Ley 1314 de 2009, que pretende que la contabilidad financiera colombiana recoja las mejores prácticas internacionales, la academia es la llamada a realizar los acercamientos en representación de la profesión y debe ser la primera organización en participar activamente en el estudio, discusión y construcción del nuevo modelo contable.

La Universidad Javeriana se ha caracterizado por ser pionera en el estudio y análisis de la regulación contable internacional. Vale la pena recordar el trabajo elaborado en 2001 por el Centro de Estudios en Derecho Contable, *Revisión académica sobre las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia*.¹

El presente documento muestra las principales diferencias encontradas entre la Norma Internacional de Información Financiera para PYME publicadas por el Consejo de Estándares

Internacionales de Contabilidad [International Accounting Standards Board, IASB] y la normatividad colombiana aplicable y propone, cuando son pertinentes, las modificaciones necesarias requeridas por las normas colombianas para ajustarse a la NIIF para PYME. Sin embargo, no pretende abarcar la totalidad de las diferencias que pueda haber entre las regulaciones mencionadas. El propósito fundamental es presentar un panorama general e invitar a su estudio detallado.

La lectura de este trabajo debe tener en cuenta la participación de 17 profesores del Departamento de Ciencias Contables, lo que inevitablemente puede traer como consecuencia cierta diversidad en los capítulos presentados, no obstante el nivel de uniformidad que se pretendió en su elaboración. Sin embargo, esta diversidad resulta muy valiosa para el lector en la medida en que observa distintas perspectivas sobre el tema en cuestión.

Por último, el entendimiento de las normas internacionales de información financiera, en este caso, de su versión para PYME, será un elemento clave para aquellos que pretendan hacer parte del proceso de construcción de la nueva regulación contable en Colombia durante los próximos años.

La NIIF para PYME

El Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad, IASB, ha desarrollado una norma separada a las demás NIIF,² que pretende ser

1 <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/CEDCPUJ/CONCEPTO/Finrevinic.doc>.

2 Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés), que incluyen tanto las NIC emitidas por IASC y las nuevas NIIF (1 al 9) emitidas por

aplicable a los estados financieros de propósito general de las PYME, tal como serán definidas posteriormente. La NIIF para PYME fue emitida en julio de 2009 y ha sido adoptada por varios países, entre los que se encuentran Brasil, Costa Rica, República Dominicana, Hong Kong, Egipto y Malasia.

La NIIF para PYME está organizada por secciones y cada sección trata un tema particular. La norma se espera revisar cuando un amplio número de entidades haya publicado sus estados financieros bajo la NIIF para PYME, por un período de dos años. También se considerarán las nuevas NIIF completas y las modificaciones a éstas que se adopten posteriormente.

1. Pequeñas y medianas entidades

Braulio Adriano Rodríguez-Castro³

Definición de PYME

La definición de las pequeñas y medianas entidades, pyme, es un tema discutido mundialmente. Algunas propuestas sobre clasificación consideran su tamaño, el volumen de negocios, el número de empleados o a una combinación de varios factores. Como lo propone el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes [International Standards of Accounting and Reporting, ISAR], ninguno de estos criterios puede ser utilizado en cual-

IASB a partir de 2001. A diferencia de la NIIF para PYME, las NIIF están preparadas para entidades que presentan su información en los mercados de capitales.

3 Director del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

quier país indistintamente. Sin embargo, el IASB decidió que la definición de pyme se enfocara hacia aquellas entidades que no tienen responsabilidad pública de rendir cuentas. Por tanto, sin desconocer otras definiciones y clasificaciones propuestas, este trabajo, basado en la NIIF para PYME, incorpora la definición propuesta por el IASB.

En la reglamentación de la Ley 1314 de 2009, deberá definirse claramente el ámbito de aplicación.

Debe tener presente:

La naturaleza de los usuarios de la información,

no tanto la naturaleza de las actividades.

2. Conceptos y principios generales

2.1. Presentación de estados financieros

Marcos Ancisar Valderrama-Prieto⁴

El capítulo 2 presenta la estructura conceptual sobre la cual se desarrolla el modelo regulativo, para determinar los objetivos y cualidades de la información, junto con los demás conceptos y principios implícitos en el reporte financiero.

El capítulo 3 destaca los requerimientos para la elaboración de los estados financieros y lo que constituye un conjunto completo de éstos.

A su vez, el decreto reglamentario 2649 de 1993 presenta estos mismos temas, con las diferencias que luego se presentarán, en los capítulo

4 Director de la carrera de Contaduría Pública, Pontificia Universidad Javeriana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
<p>Las PYME son entidades que:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. no tienen obligación pública de rendir cuentas; y b. publican estados financieros con propósitos de información general para usuarios externos. 	<p>Artículo 2. Ámbito de aplicación. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la ley estén obligadas a llevar contabilidad (Decreto 2649 de 1993).</p> <p>Otros La Ley 905 de 2004 definió los conceptos de pequeña y mediana empresa (Ley 590 de 2000 y 1151 de 2007).</p>
	<p>Ley 1314 de 2009 Artículo 2. Ámbito de aplicación. En desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socioeconómicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que éstos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado.</p>
<p>Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.</p> <p>Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. registra, o está en proceso de registrar, sus estados financieros en la Bolsa de Valores o en otra organización reguladora con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; o b. mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros ajenos a la entidad, tales como un banco, una entidad aseguradora, un intermediario de bolsa, un fondo de pensiones, un fondo de inversión colectiva o una entidad bancaria de inversión. 	<p>1. Mediana empresa</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores, o b. Activos totales por valor entre cinco mil uno (5.001) a treinta mil (30.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes. <p>2. Pequeña empresa</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Planta de personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores, o b. Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes. <p>3. Microempresa</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores o, b. Activos totales excluida la vivienda por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Tabla 1. Análisis comparativo de la definición de micro, pequeña y mediana empresa

Fuente: Elaboración propia.

los: II Objetivos y cualidades de la información, III Normas básicas y IV De los estados financieros y sus elementos.

2.2. Objetivos de la información financiera

A continuación, se presenta la comparación entre la normatividad colombiana y la propuesta para pyme del IASB:

NIIF para PYME ¹	Normatividad colombiana ²
<p>2.2 El objetivo de los estados financieros 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 amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.</p> <p>2.3 Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia: dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma.</p>	<p>La información contable debe servir fundamentalmente para:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período. 2. Predecir flujos de efectivo. 3. Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios. 4. Tomar decisiones en materia de inversiones y crédito. 5. Evaluar la gestión de los administradores del ente económico. 6. Ejercer control sobre las operaciones del ente económico. 7. Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas. 8. Ayudar a la conformación de la información estadística nacional, y 9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad.

Tabla 2a. Comparación entre la propuesta para pyme del IASB y la normatividad colombiana

1 Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés).

2 Decreto reglamentario 2649 de 1993, artículo 3.

Fuente: Elaboración propia, negrillas del autor.

2.3. Características cualitativas de la información

Siendo las características propuestas nacidas de construcciones teóricas que propenden por el cumplimiento de los objetivos fijados, encontramos puntos de acuerdo, entre lo propuesto

por la normatividad colombiana en su momento, que tuvo como fuente la revisión teórica de este asunto en particular.

Por último, el modelo colombiano trabajó en una dinámica similar la cual no ha perdido vigencia:

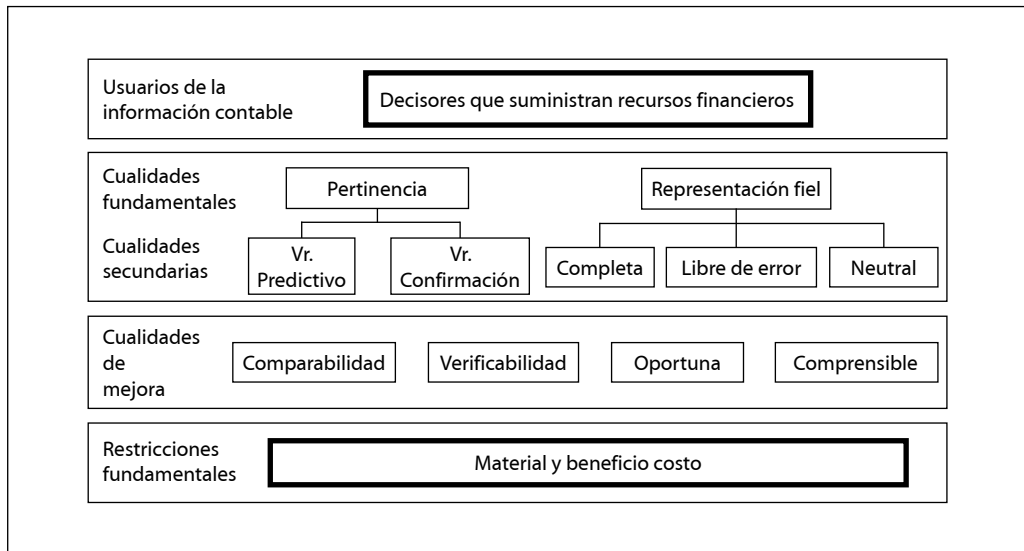


Figura 1. Características de la información propuestas por el International Accounting Standards Board, IASB y el Financial Accounting Standards Board, FASB.

Fuente: Elaboración propia con base en cuadro presentado en el concepto número 2 del FASB y de acuerdo con lo propuesto en el borrador de exposición del capítulo 2, Características de la información IASB-FASB.

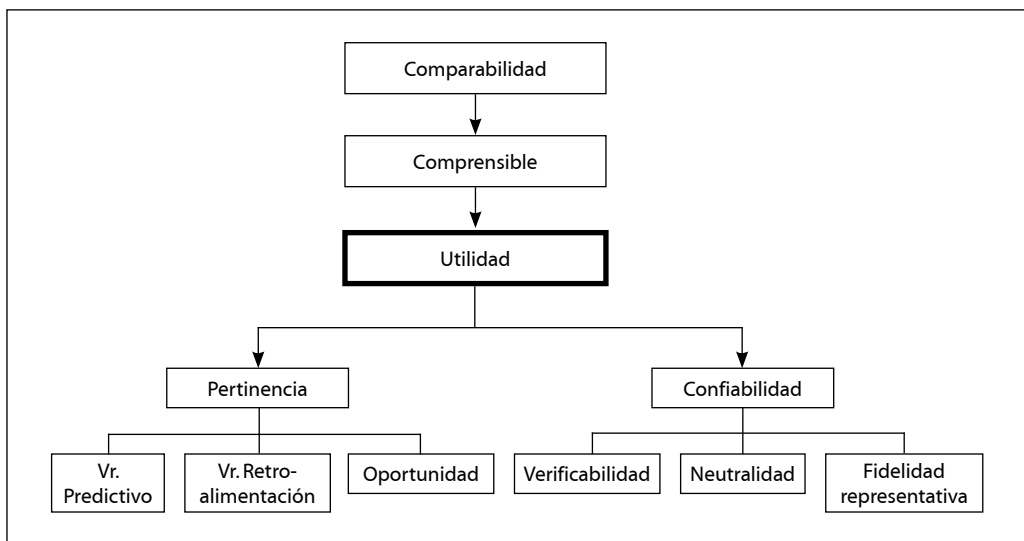


Figura 2. Características de la información contable en el Decreto 2649 de 1993

Fuente: Tomado y modificado levemente de la versión original presentada en el artículo *Marco conceptual de la contabilidad financiera*.⁵

5 John Cardona-Arteaga (1996). Marco conceptual de la contabilidad financiera, el caso colombiano. En *Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia*. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá.

2.4. Definiciones básicas

Luego de definir objetivos y características, se empieza el proceso de alinear, con éstos, las definiciones de los elementos o categorías principales en que se agrupa la información.

Quizá la siguiente tabla, que resume las definiciones en discusión respecto de lo que se considera un activo, presenta la problemática en este punto:

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>2.37 Una entidad reconocerá un activo en el estado de situación financiera cuando sea probable que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros para la entidad y, además, el activo tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. Un activo no se reconocerá en el estado de situación financiera cuando no se considere probable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro más allá del período actual sobre el que se informa. En lugar de ello, esta transacción dará lugar al reconocimiento de un gasto en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta).</p>	<p>Artículo 35. Activo. Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros.</p>

Tabla 2b. Definiciones en discusión respecto de lo que se considera un activo
Fuente: Elaboración propia.

La discusión sigue y se centra teniendo en cuenta el concepto de probabilidad y la necesidad de que el recurso exista con sus beneficios en el presente. Las definiciones para pyme se quedan en el esquema actual del IASB, lo cual demandaría una revisión futura.

En el modelo normativo colombiano, la definición de elementos tendió a favorecer los esquemas de clasificación, al crear elementos adicionales a los propuestos internacionalmente, tal es el caso de manejar las cuentas de orden como un elemento de los estados financieros más que como un esquema de revelación.

3.1. Estado de la situación financiera

Dennis Fabián Bejarano⁶

A continuación, se presentan las similitudes y diferencias más significativas entre el estándar internacional de información financiera para pyme (NIIF para PYME) y el reglamento general de la contabilidad contenido en el Decreto 2649 de 1993, para los temas relativos a la presentación y revelación de los estados financieros: Balance General y Estado de Resultados.

⁶ Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Denominación Estado de Situación Financiera</p> <p>El estándar señala con precisión las partidas mínimas a incluir en el estado financiero.</p> <p>a. Efectivo y equivalentes al efectivo.</p> <p>b. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.</p> <p>c. Activos financieros [excluyendo los importes mostrados en a, b, j y k].</p> <p>d. Inventarios.</p> <p>e. Propiedades, planta y equipo.</p> <p>f. Propiedades de inversión registradas al valor razonable con cambios en resultados.</p> <p>g. Activos intangibles.</p> <p>h. Activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor.</p> <p>i. Activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados.</p> <p>j. Inversiones en asociadas.</p> <p>k. Inversiones en entidades controladas de forma conjunta.</p> <p>l. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.</p> <p>m. Pasivos financieros [excluyendo los importes mostrados en l y p].</p> <p>n. Pasivos y activos por impuestos corrientes.</p> <p>o. Pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos (éstos siempre se clasificarán como no corrientes).</p> <p>p. Provisiones.</p> <p>q. Participaciones no controladoras (interés minoritario), presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.</p> <p>r. Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.</p>	<p>Denominación Balance General</p> <p>El Decreto 2650 de 1993 requiere que los activos, pasivos y patrimonio se separen en distintas categorías y se presenten en el balance general, aunque no indica un mínimo de partidas a presentar.</p> <p>El decreto 2649 de 1993 no establece cuáles son las partidas mínimas a incluir en el estado financiero; sin embargo, sí define el tratamiento contable de los siguientes elementos del balance general en el capítulo II – Normas técnicas específicas</p> <p>Sección I - Activos Artículo 61. Inversiones Artículo 62. Cuentas por cobrar Artículo 63. Inventarios Artículo 64. Propiedad, planta y equipo Artículo 65. Activos agotables Artículo 66. Activos intangibles Artículo 67. Activos diferidos</p> <p>Sección II - Pasivos Artículo 74. Obligaciones financieras Artículo 75. Cuentas por pagar Artículo 76. Obligaciones laborales Artículo 77. Pensiones de jubilación Artículo 78. Impuestos por pagar Artículo 79. Dividendos, participaciones o excedentes por pagar Artículo 80. Bonos Artículo 81. Contingencias de pérdidas</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>La NIIF no prescribe un orden específico para la presentación de los ítems de situación financiera. Sin embargo, la entidad decidirá presentar partidas adicionales de forma separada en función de una evaluación de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La naturaleza y la liquidez de los activos. • La función de los activos dentro de la entidad. • Los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos. <p>De esta evaluación dependerán la clasificación y la presentación de elementos corrientes y no corrientes de la situación financiera.</p> <p>La NIIF establece la definición de activos corrientes y pasivos corrientes.</p> <p>Información a presentar en el Estado de Situación Financiera o en las notas</p> <p>La NIIF solicita la revelación en el estado o en las notas de las siguientes partidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Propiedades, Plantas y Equipos, de acuerdo con la entidad. • Cuentas por cobrar de forma separada. • Inventarios: Mantenedidos para la venta, en proceso de producción, materiales. • Acreedores y otros pasivos de forma separada. • Provisiones y pasivos pensionales. • Clases de patrimonio: Capital, acciones privilegiadas, utilidades retenidas, y partidas de ingresos y gastos que se reconocen en otro resultado integral y se presentan por separado en el patrimonio. • Capital en acciones. 	<p>Sección III - Patrimonio</p> <p>Artículo 83. Capital</p> <p>Artículo 84 Prima en colocación de aportes</p> <p>Artículo 85. Valorizaciones</p> <p>Artículo 86. Intangibilidad de la prima y las valorizaciones</p> <p>Artículo 87. Reservas o fondos patrimoniales</p> <p>Artículo 88. Aportes propios readquiridos o amortizaciones</p> <p>Artículo 89. Dividendos, participaciones o excedentes decretados</p> <p>Artículo 90. Revalorización del patrimonio</p> <p>El decreto 2649 de 1993 no señala de manera particular la forma como los elementos de los estados financieros deben ser presentados o dispuestos en el Balance General.</p> <p>La sección I - <i>Estados Financieros</i> del capítulo IV de este Decreto señala la importancia y detalla las principales clases de estados financieros; sin embargo, no dispone la presentación de los mismos.</p> <p>El decreto 2649 de 1993 no hace indicación detallada respecto del criterio para distinguir activos corrientes y/o pasivos corrientes, excepto por lo contenido en el artículo 115 – Norma general sobre revelaciones.</p> <p>El Decreto 2649 de 1993 contiene los siguientes artículos asociados a las revelaciones sobre el Balance General</p>
<p>Artículo 115. Norma general sobre revelaciones</p> <p>4. Principales clases de activos y pasivos, clasificados según el uso a que se destinan o según su grado de realización, exigibilidad o liquidación, en términos de tiempo y valores.</p> <p>Para tal efecto, se entiende como activos o pasivos corrientes aquellas sumas que serán realizables o exigibles, respectivamente, en un plazo no mayor a un año, así como aquellas que serán realizables o exigibles dentro de un mismo ciclo de operación en aquellos casos en que el ciclo normal sea superior a un año, lo cual debe revelarse.</p>	<p>Artículo 115. Norma general sobre revelaciones</p> <p>4. Principales clases de activos y pasivos, clasificados según el uso a que se destinan o según su grado de realización, exigibilidad o liquidación, en términos de tiempo y valores.</p> <p>Para tal efecto, se entiende como activos o pasivos corrientes aquellas sumas que serán realizables o exigibles, respectivamente, en un plazo no mayor a un año, así como aquellas que serán realizables o exigibles dentro de un mismo ciclo de operación en aquellos casos en que el ciclo normal sea superior a un año, lo cual debe revelarse.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>* Número de acciones autorizadas.</p> <p>* Número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad.</p> <p>* Valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal.</p> <p>* Conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del período.</p> <p>* Derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones.</p> <p>* Acciones de la entidad que estén en su poder o de sus subsidiarias o asociadas.</p> <p>* Acciones cuya emisión está reservada.</p> <p>* Descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el patrimonio.</p> <p>Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente.</p>	<p>Se deben revelar por separado los activos y pasivos mantenidos en unidades de medida distintas de la moneda funcional.</p> <p>Artículo 116. Revelaciones sobre rubros del Balance General. En adición a lo dispuesto en la norma general sobre revelaciones, por medio del balance general o subsidiariamente en notas se debe revelar la naturaleza y cuantía de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Principales inversiones temporales y permanentes. 2. Principales clases de cuentas y documentos por cobrar. 3. Principales clases de inventarios. 4. Activos recibidos a título de <i>leasing</i>. 5. Activos no operativos o puestos en venta. 6. Obligaciones financieras. 7. Obligaciones laborales y pensiones de jubilación. 8. Financiamiento a través de bonos, caso en el cual se debe indicar: <ol style="list-style-type: none"> a. Valor nominal. b. Primas y descuentos. c. Carácter de la emisión. d. Monto total tanto autorizado como emitido. e. Plazo máximo de redención. f. Tasa de interés y forma de pago. g. Garantías. h. Estipulaciones sobre su cancelación. 9. Financiamiento mediante bonos obligatoriamente convertibles en acciones. En el financiamiento mediante bonos obligatoriamente convertibles en acciones se debe revelar además de la información indicada en el numeral anterior, la siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. El número de acciones en reserva disponibles para atender la conversión. b. Bases utilizadas para fijar el precio de conversión. c. Condiciones para su conversión y, d. Aumento del capital suscrito originado en conversiones realizadas durante el ejercicio.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
	<ul style="list-style-type: none"> 10. Origen y naturaleza de las principales contingencias probables. 11. Capital proyectado, comprometido y pagado. 12. Utilidades o excedentes apropiados y no apropiados. Revalorización o desvalorización del patrimonio. 13. Dividendos, participaciones o excedentes por pagar en especie. 14. Preferencias y otras restricciones existentes sobre distribución de utilidades. En cuanto a remesas de las mismas al exterior se debe indicar el efecto impositivo. 15. Desglose de rubros distintos de los anteriores que equivalgan a más del 5% del activo total.

Tabla 3a. Balance General - Estado de Situación Financiera

Fuente: Elaboración propia.

3.2. Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados

Dennis Fabián Bejarano

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Denominación Estado de Resultado Integral – Estado de Resultados</p> <p>Una entidad deberá presentar su resultado integral en:</p> <p>En un estado de resultado integral En cuyo caso, el estado de resultado integral presentará todos los ingresos y gastos reconocidos en el período.</p> <p>En dos estados Un estado de resultados: Ingresos, gastos y resultado del período. Un estado del resultado integral: Partidas de otro resultado integral.</p> <p>Presentación: La NIIF señala las siguientes partidas mínimas a incluir en el o los estados de resultados dependiendo del enfoque:</p> <p>Enfoque de un estado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos. • Costos financieros. • Participación en resultados y negocios conjuntos (método de participación). • Gasto por impuestos. • Resultados de operaciones discontinuadas. • Resultados del período (Si no hay partidas de otro resultado integral, esta línea no se presenta). • Cada componente de otro resultado integral clasificado por naturaleza. • Participación en el otro resultado integral de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación. • Resultado integral total. <p>Enfoque de dos estados: Bajo este enfoque, el estado de resultado integral se divide en dos, uno de ellos hasta la línea de resultados del período, y el otro (el estado de resultado integral) desde la línea de resultado del período hasta la de resultado integral.</p>	<p>Denominación Estado de Resultados</p> <p>El artículo 22 del Decreto 2649 de 1993 señala como parte de los estados financieros de propósito general la existencia del estado de resultados; sin embargo, no establece la existencia de un formato particular de presentación o divisibilidad del mismo.</p> <p>El estado de resultados en Colombia no incorpora qué partidas cumpliendo con la definición de ingresos o gastos (como las valorizaciones o desvalorizaciones), se registran directamente en el patrimonio neto.</p> <p>El Decreto 2650 de 1993 clasifica los ingresos costos y gastos y requiere que se presenten bajo tales clasificaciones en los estados financieros.</p> <p>El Decreto 2649 de 1993 no señala un contenido específico de elementos o partidas dentro del estado financiero. Los siguientes artículos contenidos en las normas técnicas específicas sobre el estado de resultados regulan el tema asociado a las cuentas de resultado:</p> <p>Artículo 96. Reconocimiento de ingresos y gastos.</p> <p>Artículo 97. Realización del ingreso.</p> <p>Artículo 98. Reconocimiento de ingresos por la venta de bienes.</p> <p>Artículo 99. Reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios.</p> <p>Artículo 100. Reconocimiento de otros ingresos.</p> <p>Artículo 101. Daciones en pago.</p> <p>Artículo 102. Diferencia en cambio.</p> <p>Artículo 103. Devoluciones, rebajas y descuentos.</p> <p>Artículo 104. Gastos financieros.</p> <p>Artículo 105. Reconocimiento de la extinción o pérdida de utilidad futura.</p> <p>Artículo 106. Reconocimiento de errores de ejercicios anteriores.</p> <p>Artículo 107. Ajuste anual de ingresos y gastos.</p> <p>Artículo 108. Ajuste mensual de ingresos y gastos.</p> <p>Artículo 109. Utilidad o pérdida por exposición a la inflación.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Otro Resultado Integral</p> <ul style="list-style-type: none"> • Algunas ganancias y pérdidas que surgen de la conversión de los estados financieros de la operación en el extranjero. • Algunas ganancias y pérdidas actuariales. • Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura. <p>Revelación</p> <p>La NIIF señala como revelaciones a realizar en el estado de resultado integral o en notas complementarias a los estados financieros.</p> <p>El resultado del período atribuible a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participaciones no controladoras. • Propietarios de la controladora. <p>El resultado integral total del período atribuible a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participaciones no controladoras. • Propietarios de la controladora. 	<p>El Decreto 2649 de 1993 contiene los siguientes artículos asociados a las revelaciones sobre el Estado de Resultados:</p> <p>Artículo 115. Norma general sobre revelaciones</p> <p>Costo ajustado, gastos capitalizados, costo asignado y métodos de medición utilizados en cada caso. La depreciación, agotamiento y amortización se deben presentar, siempre que sea pertinente, asociados con el activo respectivo, revelando el método utilizado para asignar el costo, la vida útil y el monto cargado a los resultados del período.</p> <p>Principales clases de ingresos y gastos, indicando el método utilizado para determinarlos y las bases utilizadas.</p> <p>Artículo 117. Revelaciones sobre rubros del estado de resultados. En adición a lo dispuesto en la norma general sobre revelaciones, el estado de resultados –o subsidiariamente en notas– debe revelar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ingresos brutos, con indicación de los generados por la actividad principal, asociados con sus correspondientes devoluciones, rebajas y descuentos. 2. Monto o porcentaje de los ingresos percibidos de los tres principales clientes, o de entidades oficiales, o de exportaciones, cuando cualquiera de estos rubros represente en su conjunto más del 50% de los ingresos brutos menos descuentos o individualmente más del 20% de los mismos. 3. Costo de ventas. 4. Gastos de venta, de administración, de investigación y desarrollo, indicando los conceptos principales. 5. Ingresos y gastos financieros y corrección monetaria, asociados aquéllos con ésta. 6. Otros conceptos cuyo importe sea del 5% o más de los ingresos brutos.
<p>Análisis de gastos</p> <p>Una entidad presentará un desglose de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.</p>	<p>El Decreto 2649 de 1993 no señala ningún tipo de clasificación o desglose de los gastos para efectos de la presentación del estado de resultados.</p> <p>El Decreto 2650 de 1993 requiere la separación entre los gastos de administración y ventas y la presentación del costo de ventas como una partida separada.</p>

Tabla 3b. Estado de Resultados – Estado de Resultado Integral
Fuente: Elaboración propia.

3.3. Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas

Néstor Javier Lizarazo-Sierra⁷

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Denominación Estado de cambios en el patrimonio</p> <p>El estado de cambios en el patrimonio de una entidad presenta el resultado del período sobre el que se informa, las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el otro resultado integral para el período, los efectos de los cambios en políticas contables y las correcciones de errores reconocidos en el período, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones recibidas, durante el período por los inversores en patrimonio.</p>	<p>Denominación Estado de cambios en el patrimonio</p> <p>El Decreto 2649 de 1993 trata lo relacionado con esta sección en los Artículos 22 y 23, al enunciar el Estado de Cambios en el Patrimonio como uno de los estados financieros básicos y de los estados financieros consolidados. De otra parte, lo relacionado con la presentación de estados financieros comparativos; los artículos 83 y siguientes indican el tratamiento de los componentes del patrimonio; y en cuanto a las revelaciones, las generales en el artículo 115 y las específicas del estado de cambios en el patrimonio en el artículo 118.</p>
<p>El estado de Cambios en el Patrimonio de una entidad debe mostrar el resultado integral total del período, para diferenciar los valores totales atribuibles a los propietarios controlantes (mayoritario) y a las participaciones no controlantes (interés minoritario); los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva (<i>restatements</i>) sobre cambios en políticas contables, estimaciones y errores (Sección 10); por cada componente, conciliar los saldos inicial y final del período, como resultado del ejercicio, ingresos comprensivos, aportes de socios, dividendos u otras distribuciones a socios.</p>	
<p>Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas (retenidas)</p> <p>Presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad, durante un período. Se permite a una entidad presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar de un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio durante los períodos en los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los períodos anteriores y cambios de políticas contables.</p>	<p>El Decreto 2649 de 1993 no considera la presentación de un Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas. Por tanto, tampoco aplica la simplificación que se puede aplicar al presentar este estado en lugar del Estado de Resultados Integral y del Estado de Cambios en el Patrimonio.</p>

7 Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>El Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas de una entidad debe mostrar lo establecido en la Sección 5, <i>Estado de Resultados Integral y Estado de Resultados</i>, y adicionalmente, ganancias acumuladas (retenidas) iniciales; dividendos declarados durante el período; reexpresiones retroactivas (<i>restatements</i>) de ganancias acumuladas por concepto de correcciones de errores de períodos anteriores; por cambios en políticas contables; y, ganancias acumuladas al final del período que se informa.</p>	

Tabla 3c. Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas

Fuente: Elaboración propia.

3.4. Estado de flujos de efectivo

Néstor Javier Lizarazo-Sierra

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Denominación Estado de flujos de efectivo</p> <p>Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez que se mantienen para cumplir los compromisos de pago a corto plazo –más que para propósitos de inversión u otros–, con vencimiento próximo. Los sobregiros bancarios se consideran normalmente actividades de financiación similares a los préstamos. Sin embargo, si son reembolsables a petición de la otra parte y forman una parte integral de la gestión de efectivo de una entidad, los sobregiros bancarios son componentes del efectivo y equivalentes al efectivo.</p>	<p>Denominación Estado de flujos de efectivo</p> <p>El Decreto 2649 de 1993 trata lo relacionado con esta sección en los Artículos 22 y 23, enunciando el Estado de Flujos de Efectivo como uno de los estados financieros básicos y de los estados financieros consolidados. De otra parte, lo relacionado con la presentación de estados financieros comparativos; en cuanto a revelaciones, las generales en el artículo 115 y las específicas del estado de flujos de efectivo en el artículo 120.</p>
<p>La información a presentar en el estado de Flujos de Efectivo de una entidad presentará los flujos de efectivo durante el período que se informa, clasificados por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.</p> <p>Actividades de operación Las actividades de operación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos por actividades ordinarias de la entidad, es decir, aquellas relacionadas con los resultados de la entidad. Se excluyen algunas transacciones, que pueden generar una ganancia o pérdida que se incluyen en el resultado, pero que se relacionan con actividades de inversión o financiación.</p>	<p>El Decreto 2649/93 indica que debe prepararse clasificando los flujos de efectivo pagado o recibido por las actividades de operación, inversión y financiación.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Actividades de inversión</p> <p>Las actividades de inversión son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo, y distintas de los pagos o cobros por instrumentos clasificados como equivalentes al efectivo, o mantenidos para intermediación o negociar. Cuando un contrato se contabiliza como una cobertura (Sección 12, <i>Otros temas relacionados con los instrumentos financieros</i>), una entidad clasificará los flujos de efectivo del contrato de la misma forma que los flujos de efectivo de la partida que está siendo cubierta.</p> <p>Actividades de financiación</p> <p>Las actividades de financiación son aquellas que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una entidad.</p> <p>La información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, se presentará por alguno de los métodos: el método indirecto, según el cual el resultado se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, cualquier pago diferido o acumulaciones (o devengos) por cobros y pagos por operaciones pasadas o futuras, y por las partidas de ingreso o gasto asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación; el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.</p> <p>Los flujos de efectivo agregados procedentes de adquisiciones y ventas y disposición de subsidiarias o de otras unidades de negocio deberán presentarse por separado, y clasificarse como actividades de inversión.</p> <p>Los flujos de efectivo en moneda extranjera los registrará en la moneda funcional de la entidad, aplicando la tasa de cambio de la fecha en que se produjo el flujo de efectivo de las transacciones en moneda extranjera; igual tratamiento con los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera. Las ganancias o pérdidas no realizadas, procedentes de cambios en las tasas de cambio de la moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, para conciliar el efectivo y los equivalentes al efectivo al principio y al final del período, en el estado de flujos de efectivo debe presentarse el efecto de la variación en las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos o debidos en moneda extranjera.</p>	

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>La entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y dividendos recibidos y pagados. La entidad clasificará los flujos de efectivo de forma coherente, periodo a periodo, como de actividades de operación, de inversión o de financiación. Sin embargo, una entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de operación, porque se incluyen en resultados. De forma alternativa, la entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de financiación y de inversión respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de inversión. Una entidad puede clasificar los dividendos pagados como flujos de efectivo de financiación, porque son costos de obtención de recursos financieros. Alternativamente, la entidad puede clasificar los dividendos pagados como componentes de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación porque se pagan con flujos de efectivo de operaciones.</p> <p>Impuesto a las ganancias: La entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la entidad revelará el importe total de impuestos pagados.</p> <p>Transacciones no monetarias: La entidad excluirá del estado de flujos de efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo. Sin embargo, revelará estas transacciones en cualquier parte de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de esas actividades de inversión y financiación.</p> <p>Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo: La entidad presentará los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, así como una conciliación de los importes presentados en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el estado de situación financiera, si los saldos de éstas son distintos, si son iguales no es requerido.</p> <p>Otra información a revelar la entidad revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por ésta, por ejemplo, por controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales.</p>	
<p>Transacciones no monetarias: La entidad excluirá del estado de flujos de efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo. Sin embargo, revelará estas transacciones en cualquier parte de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de esas actividades de inversión y financiación.</p> <p>Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo: La entidad presentará los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, así como una conciliación de los importes presentados en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el estado de situación financiera, si los saldos de éstas son distintos, si son iguales no es requerido.</p> <p>Otra información a revelar la entidad revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por ésta, por ejemplo, por controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales.</p>	
	<p>El alcance del concepto de efectivo y equivalentes al efectivo es más amplio en la NIIF para PYME, porque puede incluir el concepto de sobregiros.</p>

Tabla 3d. Estado de flujos de efectivo

Fuente: Elaboración propia.

Sandra Milena Bareño-Dueñas⁸

3.5. Notas a los estados financieros

A continuación, se presentan las diferencias advertidas sobre las notas a los estados financieros:

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa. Una u otra de las siguientes informaciones: (i) Un solo estado del resultado integral para el período sobre el que se informa, que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el período, incluyendo 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. Un estado de cambios en el patrimonio del período sobre el que se informa. Un estado de flujos de efectivo del período sobre el que se informa. Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. 	<p>Artículo 22 del Decreto 2649 de 1993 - Estados financieros básicos</p> <ol style="list-style-type: none"> El balance general El estado de resultados El estado de cambios en el patrimonio El estado de cambios en la situación financiera El estado de flujos de efectivo

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Las notas contienen información adicional a la presentada en el cuerpo de los estados financieros. Ellas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en estos estados e información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en los mismos.</p> <p>Una entidad deberá revelar, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquellos relativos a las estimaciones, que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.</p> <p>Una entidad deberá revelar en las notas información sobre los supuestos claves acerca del futuro, así como las fuentes claves para la estimación de la incertidumbre al final del período sobre el que se informa, y que tengan un riesgo significativo de provocar un ajuste significativo al importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, las notas deberán incluir detalles de:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. su naturaleza; y b. su importe en libros al final del período sobre el que se informa. 	<p>Artículo 114 del Decreto 2649 de 1993 - Notas a los estados financieros Las notas, como presentación de las prácticas contables y revelación de la empresa, son parte integral de todos y cada uno de los estados financieros. Las notas deben ser preparadas por los administradores, con sujeción a las siguientes reglas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cada nota debe aparecer identificada mediante números o letras y debidamente titulada, con el fin de facilitar su lectura y su cruce con los estados financieros respectivos. 2. Cuando sea práctico y significativo, las notas se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo de los estados financieros. 3. Las notas iniciales deben identificar el ente económico, resumir sus políticas y prácticas contables y los asuntos de importancia relativa. 4. Las notas deben ser presentadas en una secuencia lógica, guardando en cuanto sea posible el mismo orden de los rubros de los estados financieros. <p>Las notas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable en los estados financieros.</p>

Tabla 3e. Diferencias en las notas a los estados financieros

Fuente: Elaboración propia.

3.6. Políticas contables, estimaciones y errores

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
<p>Son políticas contables los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.</p> <p>Un cambio de estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con ellos. Los cambios de estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.</p> <p>Son errores de períodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más períodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. estaba disponible cuando los estados financieros para tales períodos fueron autorizados a emitirse; y b. podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. 	<p>No existe una definición de políticas, estimaciones ni errores. Por tanto, no se establecen las diferencias entre estos conceptos.</p>
<p>Si la norma no contempla específicamente una transacción, u otro evento o condición, la gerencia deberá usar su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que produzca información que sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y b. fiable en el sentido de que los estados financieros: (i) presenten de forma fidedigna la posición financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad; (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal; (iii) sean neutrales, es decir, libres de sesgos; (iv) sean prudentes; y (v) estén completos en todos sus extremos significativos. 	<p>No establece parámetros generales de cómo las entidades deben seleccionar las políticas contables. El único marco de referencia son los principios de contabilidad generalmente aceptados.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Una entidad deberá contabilizar otro cambio de política contable de forma retrospectiva.</p> <p>Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retrospectiva, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los períodos anteriores tanto como sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre.</p> <p>Cuando la determinación de los efectos del cambio de política contable sobre uno o más de los períodos anteriores presentados (individualmente considerados) sea impracticable, la entidad deberá ajustar el saldo inicial de cada componente afectado del patrimonio neto para el más antiguo de los períodos anteriores en los que sea practicable aplicar la retroactividad (que puede ser el propio período corriente), y hará el ajuste correspondiente al saldo inicial de cada componente afectado del patrimonio neto para ese período.</p> <p>Una entidad deberá reconocer el efecto de un cambio de estimación contable, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado:</p> <ol style="list-style-type: none"> del período del cambio, si éste afecta a un solo período; o del período del cambio y futuros, si afectase a todos ellos. <p>En el caso de presentarse errores, la empresa deberá corregirlos de manera retrospectiva en los primeros estados financieros autorizados para emisión luego de su descubrimiento, mediante:</p> <ol style="list-style-type: none"> reexpresar los estados financieros comparativos del período o períodos presentados en los cuales ocurrió el error; o si el error ocurrió antes del primer período presentado, reexpresar balance de apertura para ese primer período anterior. 	<p>Artículo 115 No. 3 del Decreto 2649 de 1993</p> <p>Principales políticas y prácticas contables, tasas de cambio o índices de reajuste o conversión utilizados, con expresa indicación de los cambios contables que hubieren ocurrido de un período a otro, indicando su naturaleza y justificación, así como su efecto, actual o prospectivo, sobre la información contable. Los cambios contables pueden ser:</p> <ol style="list-style-type: none"> En un principio contable por otro generalmente aceptado. En un estimado contable, que resulta como consecuencia de nueva información o experiencia adicional al evaluar eventos futuros que afectan las estimaciones iniciales.
<p>En el caso de presentarse errores, la empresa deberá corregirlos de manera retrospectiva en los primeros estados financieros autorizados para emisión luego de su descubrimiento, mediante:</p> <ol style="list-style-type: none"> reexpresar los estados financieros comparativos del período o períodos presentados en los cuales ocurrió el error; o si el error ocurrió antes del primer período presentado, reexpresar balance de apertura para ese primer período anterior. 	<p>Artículo 106 del Decreto 2649 de 1993</p> <p>Reconocimiento de errores de ejercicios anteriores. Las partidas que correspondan a la corrección de errores contables de períodos anteriores, provenientes de equivocaciones en cálculos matemáticos, de desviaciones en la aplicación de normas contables o de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se difundió la información financiera, se deben incluir en los resultados del período en que se advirtieren (...).</p> <p>Artículo 115 No. 13 del Decreto 2649 de 1993</p> <p>Errores de ejercicios anteriores, con indicación en nota de su incidencia sobre los resultados de los ejercicios respectivos.</p>

Tabla 3f. Políticas contables, estimaciones y errores
Fuente: Elaboración propia.

Wilmar Franco⁹

4. Estados de grupos

4.1. Estados financieros consolidados y separados

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Los Estados Financieros Consolidados en un modelo de información de propósito general son el principal instrumento para evaluar el desempeño financiero y la capacidad para generar flujos de efectivo de una entidad.</p> <p>Los lineamientos del estándar internacional establecen que una entidad no está obligada a presentar estados financieros separados, aun cuando establece lineamientos para cuando éstos son presentados.</p> <p>Sólo aquellas entidades que posean inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos podrían presentar un juego de estados financieros separados.</p> <p>Las NIIF se refieren al concepto de subsidiaria (una entidad que es controlada por otra conocida como la matriz).</p> <p>Las NIIF al referirse al tema de negocios conjuntos lo hacen sin un marco legal de referencia.</p>	<p>Los Estados Financieros Consolidados en Colombia sólo representan un requerimiento derivado de la obligación de registro de situaciones de control.</p> <p>La evaluación del desempeño financiero y de la capacidad para generar flujos de efectivo, por parte de los usuarios y las entidades de control en Colombia, se realiza principalmente a partir de la información financiera de las entidades legales separadas y no a partir de la información consolidada.</p> <p>En Colombia, el término usado es subordinada, el cual es definido en los artículos 26 y 27 de la ley 222 de 1995.</p> <p>Los conceptos de Entidad Asociada no existen, aun cuando el término <i>influencia dominante</i> podría asimilarse al concepto de <i>influencia significativa</i> del estándar internacional.</p> <p>En Colombia, los negocios conjuntos pueden observarse desde diferentes figuras legales, como consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, contratos de administración delegada o entidades controladas conjuntamente, entre otros.</p> <p>Nota: La subordinación implica el control, lo cual es similar a lo establecido en el Estándar Internacional.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>La NIIF para pyme establece que una entidad matriz no necesita presentar Estados Financieros Consolidados cuando se cumplen todas las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> La matriz es ella misma una subsidiaria. Su última matriz o controlante elabora estados financieros de propósito general que cumplen las NIIF completas o las NIIF para pyme. La entidad no tiene subsidiarias, salvo por aquellas que fueron adquiridas con la intención de ser vendidas en un período no superior a un (1) año. <p>Las NIIF imponen requerimientos específicos para la presentación de información consolidada que incluyen la presentación de la participación no controladora dentro del patrimonio, la revelación de utilidades por acción atribuibles a las participaciones de los socios de la matriz y las participaciones minoritarias.</p>	
<p>Según las NIIF, la información consolidada debe ser preparada sobre bases uniformes, sin importar el sector económico en el cual la entidad opere.</p>	
	<p>Las normas locales no exigen que la información consolidada deba ser preparada sobre bases uniformes, dada la gran diversidad de criterios que podría haber para diferentes sectores, empezando por las diferencias en las estructuras de los planes únicos de cuentas, PUC.</p>

Tabla 4a. Estados financieros consolidados y separados
Fuente: Elaboración propia.

4.2. Inversiones en asociadas

Wilmar Franco

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>En las NIIF, una entidad asociada se diferencia de una entidad subsidiaria por la no existencia del control sobre las políticas financieras y operativas de esa entidad. La asociada es una entidad no controlada pero sobre la cual se ejerce influencia significativa, esto es, el poder para participar pero no para gobernar las políticas financieras y operativas de la entidad. Las inversiones en negocios conjuntos implican el ejercicio del control conjunto y la existencia de decisiones compartidas de manera igualitaria.</p>	<p>Las normas locales no distinguen entre una entidad subsidiaria, una entidad asociada o una entidad controlada conjuntamente, aun cuando esos conceptos podrían estar incluidos explícitamente en los conceptos de Entidad Subordinada y no Subordinada.</p> <p>En Colombia, las inversiones que no son calificadas como entidades subordinadas son valoradas por el costo o por su valor de mercado; teniendo presente que el valor intrínseco podría ser un sustituto del valor de mercado de una inversión.</p> <p>En Colombia, la aplicación del método de participación patrimonial es obligatoria en los estados financieros separados de una matriz que posea inversiones en entidades subordinadas.</p>
<p>Las NIIF permiten el reconocimiento de utilidades no realizadas a partir de medidas de valor razonable, pero no utilizan el valor razonable como el único referente para determinar provisiones por deterioro.</p>	<p>El referente local para determinar valorizaciones o provisiones por deterioro es el Valor de Mercado, y cuando no haya cotizaciones públicas, el valor intrínseco.</p>
<p>Según las NIIF, todas las entidades controladas deberían ser consolidadas utilizando el método de consolidación global. Las entidades controladas conjuntamente deberían consolidarse utilizando el método de consolidación proporcional o el método de participación patrimonial y las entidades asociadas deberían consolidarse utilizando el método de participación patrimonial.</p>	<p>Las entidades de propósito especial, concepto utilizado en la NIIF para referirse a ciertas entidades no societarias, conformadas con el fin de desarrollar ciertas actividades que están bajo el control de otra entidad, podrían cumplir los requerimientos para calificar como una entidad controlada, asociadas y negocio conjunto y, en consecuencia, deberían ser consolidadas.</p> <p>Estas directrices podrían ser aplicadas en el caso de patrimonios autónomos, consorcios y uniones temporales, contratos de operación o administración delegada, cuentas en participación, y otras formas legales que adoptan las entidades.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Según las NIIF para pyme, una entidad no está obligada a preparar Estados Financieros separados. Cuando éstos son preparados, las Inversiones en Subsidiarias, Asociadas y Entidades Controladas Conjuntamente pueden ser valoradas por:</p> <ol style="list-style-type: none"> el costo menos el deterioro, o por su valor razonable, como un activo financiero al valor razonable con cambios en resultados. 	
<p>Según las NIIF para pyme, hay varias opciones de política para valorar en los Estados Financieros consolidados de un inversor las inversiones en Entidades en Asociadas. Las opciones son:</p> <ol style="list-style-type: none"> Modelo del costo. Método de participación patrimonial. Modelo de valor razonable. 	<p>Las inversiones en asociadas en Colombia son contabilizadas por su costo y ajustadas posteriormente a su valor de mercado, asimilando el valor de mercado a su valor intrínseco cuando no haya precios públicos y reconociendo provisiones o valorizaciones por la diferencia. El uso del método de participación patrimonial no es requerido para este tipo de entidades, ya que éste sólo aplica para la valoración de las inversiones en subordinadas en los estados financieros individuales de la matriz.</p>
<p>En relación con la preparación de los estados financieros separados, las NIIF requieren que cuando la entidad los prepare (lo cual no es obligatorio) las inversiones en entidades asociadas deberán ser valoradas por:</p> <ol style="list-style-type: none"> su costo menos deterioros o, por su valor razonable, lo cual es similar a lo establecido en la Sección 9 - Estados Financieros Consolidados y en la Sección 15 - Participaciones en Negocios Conjuntos. 	<p>Si las normas locales requieren la preparación de un conjunto de estados financieros individuales en los cuales las inversiones continúen siendo valoradas por un enfoque mixto, por su costo ajustado a valor intrínseco o por su valor de mercado con cambios en el patrimonio, éste representaría un Reporte de Propósito Especial.</p>

Tabla 4b. Inversiones en asociadas
Fuente: Elaboración propia.

4.3. Inversiones en negocios conjuntos

Angélica Rodríguez¹⁰

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Definición de negocios de riesgo compartido (Joint Venture) Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, el cual existe sólo cuando las decisiones estratégicas, financieras y operativas, relacionadas con la actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control (los participantes o <i>venturers</i>).</p> <p>Un negocio de riesgo compartido (<i>joint venture</i>) es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios de riesgo compartido pueden tomar la forma de operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente o entidades controladas conjuntamente.</p> <p>1. Operaciones controladas conjuntamente La operación de algunos <i>joint venture</i> implica el uso de activos y otros recursos de los participantes, en lugar de la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o el establecimiento de una estructura financiera separada de los participantes. Así, cada participante utiliza sus propios elementos de propiedades, planta y equipo y gestionará sus propios inventarios. Cada uno de ellos también incurrirá en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, la cual pasará a formar parte de sus propias obligaciones. Las actividades del <i>joint venture</i> podrán ser llevadas a cabo por los empleados de la entidad participante, al tiempo que realizan actividades similares para el mismo. Normalmente, el acuerdo del <i>joint venture</i> establecerá el medio o la forma por la cual los participantes comparten los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto incurrido en común y compartido entre los participantes.</p>	<p>Definición No existe una definición legal de negocios conjuntos o de negocios de riesgo compartido. Sin embargo, hay algunos contratos que sí están definidos en distintas regulaciones:</p> <p>Cuentas de participación</p> <p>Artículo 507 del Código de Comercio La Participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.</p> <p>Artículo 509. La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal.</p> <p>Ley 80 de 1993. Este estatuto general de contratación de administración pública define: <i>Joint Venture Consorcios</i> en su artículo 7 así: "...Para los efectos de la presente Ley se entiende por: Consorcio: Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que los conforman.</p> <p>Uniones temporales: Las partes unen sus esfuerzos para la adjudicación, celebración y ejecución de un único contrato, lo que hace que la existencia de la figura sea temporal (mientras dure ese contrato). Las partes responden solidariamente por el cumplimiento de la propuesta y del objeto contratado, pero no por las sanciones que se deriven de un incumplimiento, las cuales se impondrán de acuerdo con la participación de cada miembro de la unión temporal.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p align="center">Medición inicial</p> <p>Operaciones controladas conjuntamente</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los activos que controla y los pasivos en que ha incurrido. 2. Los gastos en que ha incurrido y su participación en los ingresos obtenidos. <p>Activos controlados conjuntamente</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Porción de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con la naturaleza de los mismos. 2. Cualquier pasivo en que haya incurrido. 3. Su parte de cualquier pasivo en que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, y que tengan relación con el Negocio de Riesgo Compartido. 4. Cualquier ingreso derivado de la venta o uso de su participación en la producción del negocio de riesgo compartido, junto con su participación en cualquier gasto en que haya incurrido el negocio de riesgo compartido. 5. Cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio de riesgo compartido. <p>Entidades controladas conjuntamente</p> <p>Medición - Elección de política contable</p> <p>Un participante debe contabilizar todos sus intereses o participaciones en entidades controladas conjuntamente utilizando uno de los siguientes métodos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El modelo del costo. <p>Un participante debe medir sus inversiones en entidades controladas conjuntamente, que sean diferentes de las inversiones para las cuales haya un precio de cotización público por su costo menos las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.</p> <p>El inversionista debe reconocer los dividendos y otras distribuciones recibidas de la inversión como ingresos sin considerar si tales dividendos son distribuciones de los beneficios acumulados de la entidad controlada conjuntamente, y que fueron originados antes o después de la fecha de adquisición.</p>	<p>No se establece en la norma colombiana. La doctrina tributaria ha expresado su posición sobre el tratamiento tributario de algunos de los contratos anteriormente mencionados.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>2. El método de participación patrimonial. Procedimiento establecido en el estándar.</p> <p>3. El modelo del valor razonable, definido en el párrafo 15.14. Cuando una inversión en una entidad controlada conjuntamente es reconocida inicialmente por el modelo del valor razonable, un participante debe medir su inversión por el precio de la transacción. El precio de la transacción excluye los costos de transacción.</p> <p>En cada fecha de reporte, un participante debe medir sus inversiones en entidades controladas conjuntamente por su valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en los resultados del período.</p> <p>Un participante que utilice el modelo de valor razonable debe utilizar el modelo del costo para cualquier inversión en una entidad controlada conjuntamente, para la cual resulte impracticable medir confiablemente el valor razonable, sin un indebido costo o esfuerzo.</p>	
Medición posterior	
<p>1. El modelo del costo. Valor de la participación menos cualquier deterioro.</p> <p>2. El modelo del valor razonable.</p> <p>En cada fecha de reporte, un participante debe medir sus inversiones en entidades controladas conjuntamente por su valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en los resultados del período.</p>	
Revelación	
<p>Un inversionista en un negocio de riesgo conjunto debe revelar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La política contable que use para el reconocimiento de sus participaciones en entidades controladas conjuntamente. 2. El valor en libros de las inversiones en entidades controladas conjuntamente. 3. El valor razonable de inversiones en entidades controladas conjuntamente contabilizadas utilizando el método de participación patrimonial para el cual no haya precios públicos cotizados. 4. El importe agregado de sus compromisos relacionados con los negocios de riesgo conjunto, incluyendo su participación en los compromisos de inversión de capital que hayan sido incurridos conjuntamente con otros participantes, así como también su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios de riesgo conjunto. 	<p>No existe en Colombia.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>5. Para las entidades controladas conjuntamente contabilizadas de acuerdo con el método de participación patrimonial, el participante debe también hacer las revelaciones requeridas en el párrafo 14.14 para las inversiones contabilizadas por el método de participación patrimonial.</p>	<p>Conclusiones y recomendaciones</p> <p>Debido a que contablemente no hay una estructura apropiada acerca de negocios con riesgo conjunto o <i>joint ventures</i>, considero que la norma se ajusta a las operaciones comerciales que las pyme realizan actualmente. Sin embargo, los siguientes conceptos deben ser definidos y establecidos de forma específica en el marco colombiano.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El acuerdo contractual. • El control conjunto. • Tipos de negocios conjuntos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ El de la operación controlada conjuntamente que no requiere registros de contabilidad por separado y cada uno de los participantes en el negocio presenta sus activos, pasivos, ingresos y gastos en sus respectivos estados financieros; ✓ Aquél en el cual los activos son controlados conjuntamente, en cuyo caso los activos respectivos figuran proporcionalmente en los estados de situación financiera de cada uno de ellos así como cualquier gasto, ingreso o pasivo incurrido que tenga que ver con el activo compartido. ✓ Cuando se constituye una entidad controlada conjuntamente, evento en que hay una persona jurídica que se registra como si se tratara de una inversión, valorada al método del costo, al método de participación o al valor razonable.

Tabla 4c. Inversiones en negocios conjuntos
Fuente: Elaboración propia.

4.4. Combinaciones de negocio y *goodwill*

Angélica Rodríguez

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Definición</p> <p>Una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una sola entidad para la presentación de informes. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una sola entidad, la adquirente, obtiene el control de una o varias otras empresas de la empresa adquirida. La fecha de adquisición es la fecha en la que el adquirente efectivamente obtiene el control de la adquirida.</p> <p>Una combinación de negocios puede estructurarse de varias maneras para efectos legales, fiscales u otras razones. Puede implicar la compra del patrimonio de otra entidad, la compra de todos los activos netos de otra entidad, la asunción de los pasivos de otra entidad, o la compra de algunos de los activos netos de otra entidad que juntos forman una o más empresas.</p> <p>Una combinación de negocios puede efectuarse mediante la emisión de instrumentos de capital, la transferencia de dinero en efectivo, equivalentes de efectivo u otros activos, o una mezcla de éstos. La transacción puede ser entre los accionistas de las entidades de la combinación o entre una entidad y los accionistas de otra entidad. Puede implicar la creación de una nueva entidad para controlar las entidades o de la combinación de los activos netos transferidos o la reestructuración de una o más de las entidades que se combinan.</p>	<p>Decreto 2649 de 1993</p> <p>La definición de <i>goodwill</i> tiene como referente el crédito mercantil, que se genera por la compra de acciones en una subordinada o en el evento de una fusión. No hay una definición de combinación de negocios.</p> <p>Superintendencia de Sociedades</p> <p>El crédito mercantil generado por la compra de acciones en una subordinada en el evento de una fusión con su matriz o controlante, debe ser amortizado en su totalidad, pues desaparece el hecho económico que lo originó.</p> <p>Se conoce como “crédito mercantil adquirido”, el monto adicional pagado sobre el valor en libros en la compra de acciones o cuotas partes de interés social de un ente económico activo, si el inversionista tiene o adquiere el control sobre el mismo, de acuerdo con los presupuestos establecidos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, modificados por los artículos 26 y 27 de la Ley 222 de 1995, y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan.</p>

NIIF para PYME	Medición inicial	Normatividad colombiana
<p>En los estados financieros consolidados: Todas las combinaciones de negocios se reconocen por valor de compra o valor de adquisición.</p> <p>La aplicación del método de adquisición incluye los siguientes pasos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La identificación de un comprador. • La medición del costo de la combinación de negocios. • La determinación en la fecha de adquisición del costo de la combinación de negocios de los activos adquiridos y pasivos y provisiones para pasivos contingentes. <p>Identificar el adquirente Un adquirente deberá identificarse para todas las combinaciones de negocios. El adquirente en la combinación es la entidad que obtiene el control de las otras entidades o de la combinación de negocios. Control es el poder de dirigir las políticas financieras y operativas de una entidad o empresa con el fin de obtener beneficios de sus actividades. El control de una entidad por otra se describe en la Sección 9 - <i>Estados financieros consolidados y separados</i>.</p> <p>Costo de una combinación de negocios El adquirente deberá medir el costo de una combinación de negocios como la suma de:</p> <ol style="list-style-type: none"> Los valores razonables, en la fecha de intercambio, de la entrega de activos, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de capital emitidos por el adquirente, a cambio del control de la empresa adquirida, más Los costos directamente atribuibles a la combinación de negocios. Ajustes en los costos contingentes de combinación de negocios sobre eventos futuros. <p>Ajuste del costo contingente de una combinación de negocios en un evento futuro Cuando un acuerdo de combinación de negocios prevé un ajuste al costo de la combinación contingente sobre acontecimientos futuros, el adquirente deberá incluir el importe estimado para ajustar el costo de la combinación a la fecha de adquisición si el ajuste es probable y puede medirse con fiabilidad.</p>	<p>No hay guías sobre contabilizaciones en estados financieros consolidados:</p> <p>En los estados financieros separados: Al momento de efectuarse la inversión, se clasifica el monto del desembolso o negociación en lo que corresponda al valor de la inversión y al crédito mercantil adquirido.</p> <p>Valor en Libros El crédito mercantil adquirido debe registrarse en la cuenta de intangibles correspondiente. No hay un ajuste a su valor razonable.</p>	<p>No hay guías sobre contabilizaciones en estados financieros consolidados:</p> <p>En los estados financieros separados: Al momento de efectuarse la inversión, se clasifica el monto del desembolso o negociación en lo que corresponda al valor de la inversión y al crédito mercantil adquirido.</p> <p>Valor en Libros El crédito mercantil adquirido debe registrarse en la cuenta de intangibles correspondiente. No hay un ajuste a su valor razonable.</p>

Normatividad colombiana	NIIF para PYME
	<p>Asignar el costo de una combinación de negocios a los activos y pasivos adquiridos y pasivos contingentes asumidos</p> <p>El comprador deberá, a la fecha de adquisición, asignar el costo de una combinación de negocios mediante el reconocimiento de los activos identificables de la adquirida y pasivos, y una provisión para aquellos pasivos contingentes que satisfacen los criterios de reconocimiento en el párrafo 19.20 por sus valores razonables en esa fecha. Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y el interés del adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y provisiones para pasivos contingentes se contabilizará de conformidad con los párrafos 19.22-19.24 (como fondo de comercio o de los llamados <i>fondos de comercio negativo</i>).</p> <p>Goodwill</p> <p>El comprador deberá, en la fecha de adquisición:</p> <ol style="list-style-type: none"> Reconocer el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios como un activo, e Inicialmente, la medición del <i>goodwill</i> a su costo, siendo el exceso del costo de la combinación de negocios sobre los intereses del adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes reconocidos de conformidad con el párrafo 19.14. <p>Después del reconocimiento inicial, la entidad adquirente medirá el <i>goodwill</i> adquirido en una combinación de negocios por su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro:</p> <ol style="list-style-type: none"> Una entidad deberá seguir los principios en los párrafos 18.19-18.24 para la amortización del crédito mercantil o fondo de comercio. Si una entidad es incapaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de la buena voluntad, la vida se supone que será de diez años. La entidad deberá valorar el deterioro del <i>goodwill</i>. El exceso sobre el costo de interés adquirente en el valor razonable neto de los activos identificables de la entidad adquirida, pasivos y pasivos contingentes. <p>Si el interés del adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y provisiones para pasivos contingentes reconocidos de conformidad con el párrafo 19.14 supera el costo de la combinación de negocios (a veces, denominado <i>Fondo de comercio negativo o minusvalía</i>), el adquirente deberá:</p> <ol style="list-style-type: none"> Evaluar la identificación y medición de los activos de la entidad adquirida, pasivos y provisiones para pasivos contingentes y la medición del costo de la combinación, y Reconocer inmediatamente en la ganancia o la pérdida de cualquier exceso que queda después de la nueva evaluación.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p align="center">Amortización del goodwill</p> <p>Con base en el tiempo estimado de explotación. Cuando no se pueda estimar fiablemente, se supondrá que su vida útil es de 10 años y se amortizará por un método que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos derivados del activo. Si no se puede determinar este patrón de forma fiable, se utilizará el método de línea recta.</p>	<p>Después del reconocimiento inicial se medirá el goodwill por el costo menos las amortizaciones acumuladas y pérdidas por deterioro. En un plazo máximo de 20 años.</p>
<p align="center">Medición posterior del goodwill</p> <p>Se evalúan las pérdidas por deterioro de los activos.</p>	<p>En caso de concluirse que el crédito mercantil adquirido no generará beneficios económicos en otros períodos, se debe proceder a la amortización total de su saldo en el respectivo período, revelando las razones que fundamentaron tal conclusión.</p>
<p align="center">Revelaciones</p> <p>Para cada combinación de negocios que se realizará durante el período, el adquirente deberá revelar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los nombres y descripciones de las entidades o la combinación de negocios. • La fecha de adquisición. • El porcentaje de la votación por los instrumentos de capital adquiridos. • El costo de la combinación y una descripción de los componentes de ese costo (como dinero en efectivo, instrumentos de renta variable e instrumentos de deuda). • Los importes reconocidos en la fecha de adquisición para cada clase de activos de la entidad adquirida, pasivos y pasivos contingentes, incluido el goodwill. • El importe de cualquier exceso reconocido en la ganancia o pérdida de conformidad con el párrafo 19.24, y la partida en el Estado de Resultado Integral (y el Estado de Resultados, si se presenta) en el que se reconoce el exceso. <p>Para todas las combinaciones de negocios: Un adquirente deberá presentar una conciliación del importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del período de presentación de informes, de:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. los cambios resultantes de las combinaciones de negocios, b. las pérdidas por deterioro, c. las cesiones de las empresas adquiridas previamente, d. otros cambios. 	<p>No se indica en el Decreto 2649 de 1993.</p>

Tabla 4d. Combinaciones de negocio y goodwill

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

Entendidas las normas contables colombianas como las desarrolladas por el Decreto reglamentario 2649 de 1993 y las establecidas por la Superintendencia Financiera de Colombia y la Superintendencia de Sociedades, es pertinente afirmar que, aunque para el sistema financiero existe un contenido normativo comparable entre normas contables colombianas e internacionales, para las pyme no hay un marco contable respecto de la combinación de negocios, toda vez que el tema no es tratado específicamente en la normativa nacional.

El Decreto 2649 sólo se refiere de manera tangencial a algunos aspectos de las combinaciones de negocios, como los siguientes:

1. El artículo 29, para aclarar que respecto de las combinaciones de negocios se deben preparar estados financieros extraordinarios, de hecho, no se especifican las revelaciones particulares que en ellos se deben efectuar y el tratamiento para reconocer y valor los diferentes elementos activos y pasivos que se deben presentar en dichos balances.
2. Las normas contables colombianas unen el tratamiento del crédito mercantil o *goodwill*, al de los activos intangibles, incluyendo lo establecido en el estatuto tributario en el cual se advierte que el *goodwill* se debe reconocer como un activo intangible a su costo de adquisición menos las amortizaciones realizadas hasta la fecha de cierre.
3. El marco nacional no reconoce la existencia o posible generación de un pasivo contingente junto con los costos de la combinación de negocios.
4. Si bien el marco nacional indica que en cada cierre contable se debe evaluar el crédito mercantil y que en caso de considerarse adecuado se debe amortizar en su totalidad, el estándar NIIF para PYME hace referencia a la valoración de este activo considerando el estándar de deterioro de los activos.
5. Por disposiciones legales en Colombia, las combinaciones de negocios son reconocidas por el método de unificación de intereses “valor en libros” frente al estándar NIIF para PYME, que exige el registro del método de adquisición también llamado *método de compra* y su ajuste al valor razonable de cada uno de los activos y pasivos de la combinación de negocios.
6. Al reconocer la combinación de negocios a su valor razonable, éste tiene un impacto en el crédito mercantil reconocido para efectos financieros, contables y de impuestos.

Por esto, la norma internacional NIIF para PYME tiene un alcance más amplio que la legislación local, al tocar aspectos como la valoración inicial y posterior del crédito mercantil, su forma de amortización y vida útil; además, reconoce la realidad económica de estos negocios al proponer un tratamiento para el crédito mercantil negativo y para los pasivos contingentes que se pueden presentar en la combinación de negocios.

La expedición de un estándar sobre esta materia eliminaría las diferencias de tratamiento que, de hecho, se han presentado por las distintas posiciones de los supervisores gubernamentales.

Colombia no tiene un estudio que determine los efectos patrimoniales de las combinaciones de negocios realizadas para hacerle frente a la crisis económica.

5. Elementos de estados financieros

5.1. Instrumentos financieros básicos

César Salazar¹¹

Para el tratamiento contable de los instrumentos financieros, la entidad elegirá como política contable los requerimientos establecidos en las secciones sobre instrumentos financieros (Secciones 11 y 12) o los requerimientos establecidos en IAS 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, junto con las revelaciones exigidas para las pequeñas y medianas empresas.

Los instrumentos financieros se definen como contratos que generan simultáneamente un activo financiero en una entidad y un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad. Para las pequeñas y medianas empresas, éstos se han clasificado en:

- Instrumentos financieros básicos
- Otros instrumentos financieros

Entre los instrumentos financieros básicos, están:

- Efectivo
- Cuentas por cobrar

- Inversiones en acciones
- Instrumentos de deuda (activos y pasivos)
- Préstamos (activos y pasivos)

En Colombia, no existe tal definición; sin embargo, sí existen definiciones, criterios de reconocimiento, medición y revelación aplicables a algunas de las partidas que cumplen la definición de instrumentos financieros: Inversiones (Artículo 61, Decreto 2649 de 1993), Cuentas y documentos por cobrar (Artículo 62), Obligaciones financieras (Artículo 74), Cuentas y documentos por pagar (Artículo 75) y Bonos (Artículo 80).

A continuación, se presentan las principales diferencias entre esta sección (sección 11) y los lineamientos exigidos por el decreto 2649 de 1993 y/o decreto 2650 de 1993, en cuanto al tratamiento contable de los instrumentos financieros básicos.

Conclusiones

En relación con la norma internacional para pequeñas y medianas empresas, NIIF para PYME, los siguientes aspectos necesitarían ser modificados en la normatividad colombiana:

- Es necesario introducir la medición del valor del dinero en el tiempo.
- Si es del caso, los ajustes posteriores de algunos activos se hacen a **valor razonable** y se llevan a resultados.
- Deben mejorarse las revelaciones relativas a los instrumentos financieros.

¹¹ Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Medición inicial	
Al costo, excepto los que se miden al valor razonable. Si el costo no es equivalente al precio de contado, el costo se mide al valor presente de los flujos futuros.	También al costo. No se utiliza el valor presente. Las cuentas por cobrar pueden medirse a su valor presente.
Medición posterior	
Al costo o costo amortizado Se utiliza el método de la tasa de interés efectiva para instrumentos de deuda a largo plazo (activos y pasivos). A valor razonable Las inversiones simples en acciones comunes y preferentes se miden a su valor razonable , salvo si éste no se puede medir de forma fiable. La jerarquía para determinar el valor razonable no incluye el valor intrínseco. El ajuste se lleva a resultados.	Al costo o costo amortizado No se especifica si se debe usar el método de la tasa de interés efectiva o amortización lineal. Inversiones de deuda (Decreto 2650 de 1993) y bonos por pagar. A valor de realización Las inversiones diferentes a los títulos de deuda se llevan a valor de realización. El valor intrínseco puede utilizarse como valor de realización. El ajuste se lleva a resultados o patrimonio.
Los demás, al costo (pasivos) o costo menos deterioro (activos).	Los demás al costo (pasivos) o costo menos provisiones (activos).
Revelaciones	
Deben revelarse políticas contables y otra información que se considere relevante para evaluar el impacto de los instrumentos financieros en los estados financieros. Existen requisitos mínimos de revelación: Bases para determinar el valor razonable.	Hay requerimientos específicos de revelación (Artículos 115 y siguientes).

Tabla 5a. Diferencias en el tratamiento contable de los instrumentos financieros básicos

Fuente: Elaboración propia.

5.2. Propiedades de inversión

César Salazar

Las propiedades de inversión son terrenos y edificios mantenidos para obtener rentas y/o ganancias de capital.

En Colombia, no existe esta distinción y por tanto, son contabilizadas como propiedades, planta y equipo.

Esta sección (Sección 16) aplica únicamente para propiedades de inversión cuyo valor razonable puede ser medido fiablemente sin que implique un costo o esfuerzo desmedido. Las demás se contabilizan de acuerdo con el tratamiento para propiedades, planta y equipo.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Medición inicial	
Al costo. Si el pago se aplaza por fuera de condiciones normales, el costo es el valor presente de los pagos futuros.	Propiedades, planta y equipo: Al costo. Si el pago se aplaza, el componente financiero queda incluido en el costo.
Medición posterior	
Al valor razonable con cambios en resultados. No se deprecia.	Propiedades, planta y equipo: Se ajusta al valor realizable, presente o actual mediante avalúo cada tres años. El ajuste se lleva al resultado o patrimonio. Se deprecia.
Revelaciones	
Hay una amplia lista de información que debe revelarse, como: <ul style="list-style-type: none"> • Bases para determinar el valor razonable. • Restricciones sobre la posibilidad de realizar el activo. • Conciliación entre los saldos iniciales y finales de las propiedades de inversión. 	La lista de información a revelar sobre propiedades, planta y equipo es muy limitada. Sobresalen los métodos de depreciación y los gastos capitalizados, entre otros.

Tabla 5b. Propiedades de inversión
Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

En relación con la norma internacional para pequeñas y medianas empresas, NIIF para PYME, los siguientes aspectos necesitarían ser modificados en la normatividad colombiana:

- Siempre que el valor razonable pueda medirse, deben diferenciarse los inmuebles

poseídos para obtener rentas o plusvalías de los demás inmuebles.

- Los ajustes se hacen a **valor razonable** y se llevan a resultados.
- Deben ampliarse y mejorarse las revelaciones correspondientes.

5.3. Inventarios

Jaime Arturo Marín¹²

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
<p>El documento NIIF para PYME indica que los inventarios son activos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mantenidos para la venta en el curso ordinario de los negocios. • Utilizados en el proceso de producción para la venta. • En la forma de materiales o suministros a ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. <p>Esta sección aplica a todos los inventarios excepto:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Trabajos en proceso provenientes de los contratos de construcción, incluyendo directamente los servicios relacionados contratados. b. Los instrumentos financieros. c. Los activos biológicos, relacionados con la actividad agrícola y la producción agrícola en la cosecha. 	<p>El Decreto 2649 de 1993 define los inventarios como los <i>bienes corporales</i> destinados para la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que vayan a ser vendidos.</p>
Medición inicial	
<p>La medición inicial de los inventarios en el documento NIIF para PYME indica que hacen parte de esa medición el precio de compra, los aranceles, los transportes, el mantenimiento, los materiales, los servicios y los impuestos, siempre y cuando éstos no tengan la característica de ser cobrables a la administración de impuestos.</p> <p>En NIIF para PYME, tanto la diferencia en cambio como el factor de financiación serán parte de los gastos del período en el cual se incurran.</p>	<p>Según la medición practicada en Colombia, los inventarios incluyen todas las erogaciones y cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de uso o venta. Hacen parte de esta medición los intereses y la diferencia en cambio en la que se incurra.</p>
Medición posterior	
<p>Después del reconocimiento inicial, el documento NIIF para PYME plantea que los inventarios deben ser medidos al menor entre:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. El costo, y b. El precio de venta estimado, menos los costos de terminación y los costos de venta. <p>Adicionalmente, menciona que cuando los precios estimados de venta menos los costos de terminación y venta sean inferiores al costo, se reconocerá una pérdida por deterioro. Los <i>montos anormales de desperdicio</i>, en NIIF para PYME, se deben reconocer como gastos en el período en el cual son incurridos.</p>	<p>En Colombia, la medición posterior de los inventarios se hace al menor entre el costo y el valor neto realizable. También indica que al cierre del período, los inventarios deben ajustarse al valor neto de realización.</p> <p><i>Los montos anormales de desperdicio</i></p> <p>En la práctica colombiana, estos rubros se consideran como parte del costo de los inventarios, mientras que en NIIF para PYME, estos montos se deben reconocer como gastos en el período en el cual son incurridos.</p>

Tabla 5c. Inventarios

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

Al comparar NIIF para PYME con el Decreto 2649 de 1993 respecto a los inventarios, hay tres grandes diferencias:

1. Para incluir los costos de los proveedores de servicios como inventarios en Colombia, se debe pensar en cambiar la definición de inventarios, ya que en nuestro país sólo se incluyen aquellos que sean bienes corporales.
2. La diferencia en cambio y los intereses no podrán seguir siendo parte del costo del inventario y se deben reconocer como gastos del período en el cual se incurren.
3. Los montos anormales de desperdicio no podrán ser capitalizados y se deberán reconocer como parte de los resultados del ejercicio.

5.4. Propiedades, planta y equipo

Jaime Arturo Marín

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
El documento NIIF para PYME indica que los activos clasificados como propiedad, planta y equipo son activos tangibles mantenidos para el uso en la producción o suministro de mercancías o servicios, para el alquiler de otros (diferentes a propiedades de inversión) o para propósitos administrativos.	La definición de la NIIF para PYME no se aleja de la establecida por el Decreto 2649 de 1993, pero sí hay una discrepancia cuando se refiere a los repuestos de propiedad, planta y equipo y a los equipos auxiliares, ya que la NIIF para PYME indica que éstos son también propiedad, planta y equipo, mientras que en Colombia, usualmente estos equipos auxiliares se clasifican como inventarios.
Bajo NIIF para PYME, la propiedad, planta y equipo comprende todas las erogaciones que plantea la medición colombiana, pero excluye del costo, la diferencia en cambio y los intereses. Adicionalmente, el documento NIIF para PYME indica que en la medición inicial se debe incluir la estimación de los costos de desmantelamiento, aspecto que no lo tiene establecido el Decreto 2649 de 1993.	La medición inicial de la propiedad, planta y equipo en Colombia comprende todas las erogaciones y cargos necesarios para colocar el activo en condiciones de uso o venta, incluyendo la diferencia en cambio y los intereses.
Medición posterior	
La medición posterior de la propiedad, planta y equipo se debe realizar bajo un modelo del costo. De acuerdo con la NIIF para PYME, el modelo del costo supone la presentación del costo del activo, menos la depreciación y las pérdidas por deterioro acumuladas.	En Colombia, al cierre del período de adquisición o formación y por lo menos cada tres años, es necesaria una nueva medición que se reflejará en provisiones o valorizaciones, según sea el caso.
Revelaciones	
En términos generales, las revelaciones planteadas en NIIF para PYME y en el Decreto 2649, son bastante similares, pero se puede observar una diferencia cuando el documento NIIF para PYME solicita una conciliación del importe en libros, al comienzo y al final del período, ya que expresamente esta conciliación no la menciona el Decreto 2649 de 1993.	

Tabla 5d. Propiedades, planta y equipo
Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

Al comparar la NIIF para PYME con el Decreto 2649 de 1993, respecto a la propiedad, planta y equipo, se pueden extraer cuatro diferencias:

1. Los equipos auxiliares o los repuestos no podrán catalogarse como inventarios, éstos deben ser parte de la propiedad, planta y equipo.
2. La diferencia en cambio y los intereses en los que se incurre para colocar la propiedad, planta y equipo en condiciones de uso o venta, no podrán seguir siendo parte del

costo del activo, éstos deben reconocerse en los resultados del período correspondiente.

3. En la medición inicial de la propiedad, planta y equipo, se debe realizar la estimación de los costos de desmantelamiento e incluirlos en los costos del activo. Este rubro también se reconocerá como un pasivo para la entidad.
4. Entre las revelaciones se deberá incluir una conciliación del importe en libros al comienzo y al final del período.

5.5. Activos intangibles distintos del *good will*

Gustavo Díaz¹³

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
La Sección 18 es una clara presentación de los criterios específicos de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos intangibles. Se puede reconocer un activo intangible, siempre que sean probables los beneficios económicos futuros que se van a recibir de éste, el costo o valor puede ser medible, entre otros.	De acuerdo con el decreto 2649 de 1993, son “recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil”.
Medición inicial	
El activo intangible se reconoce inicialmente al costo y si es derivado de una combinación de negocios, siempre que no sea el <i>goodwill</i> , se reconoce a su valor razonable. Si el activo intangible es desarrollado internamente, su medición puede ser más compleja y puede ser más difícil de distinguirlo de un costo de mantenimiento. Por tal razón, gastos de investigación y desarrollo, I&D , pueden ser catalogados como gasto y no como parte del intangible. Para los propósitos de esta norma, se considera que todos los activos intangibles tienen vida útil definida (temas contractuales), por lo que son sujetos de amortización y se les reconoce posibles pérdidas por deterioro.	Al costo.

13 Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Medición posterior	
La entidad valorará sus activos intangibles al costo menos su amortización acumulada y los ajustes por pérdidas de deterioro acumuladas.	Al costo menos amortizaciones acumuladas. La norma propone la utilización de la amortización acumulada como una cuenta valorativa, utilizada para reconocer pérdidas en el valor del intangible.
Amortización	
La amortización debe ser reconocida como un gasto, a no ser que otra norma en la materia establezca que este cargo puede ser catalogado como mayor valor del inventario o de la propiedad, planta y equipo, por ejemplo. Sobre el valor residual, la norma establece que puede ser cero, a menos que exista el compromiso de compraventa por un tercero de la compra del activo o que exista un mercado razonable para el activo que permita determinar el valor residual del activo, con base en ese mercado.	Se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Generalmente, se utiliza el método lineal.
Revelaciones	
Las compañías deberán revelar, en lo pertinente a sus intangibles: <ul style="list-style-type: none"> • Vidas útiles y porcentajes de amortización establecidos. • Métodos de amortización. • Importe bruto en libros, así como la amortización acumulada. • Partida en la que finalmente es cargada esa amortización (Estado de resultados o Estado de Resultado integral). • Conciliaciones entre el importe al inicio y al final del período, que incluya entre otros: adiciones, cesiones, pérdidas por deterioro, etc. 	Principales políticas y prácticas contables con respecto a los activos intangibles. Importe en libros del activo, asociando el activo respectivo con la amortización acumulada.
Otros aspectos	
Por cambios tecnológicos o cambios en precios de mercado, entre otros, se pueden hacer revisiones en el período y método de amortización, lo que la compañía debe tener en cuenta como un cambio en un estimado contable. Finalmente, se pueden establecer ganancias o pérdidas asociadas con los activos intangibles en su venta o cuando no se prevén beneficios económicos futuros.	

Tabla 5e. Activos intangibles distintos del *goodwill*
Fuente: Elaboración propia.

Conclusión

Teniendo en principio las mismas bases, la norma NIIF para PYME es mucho más detallada, pues reconoce la dificultad de medición de los activos formados y, por ende, justifica la necesidad de reconocer como un gasto y no como un activo intangible.

También establece que es poco probable tener un valor residual sobre estos activos y que no es fácil tener un mercado comparable para éstos. Por último, reconoce por separado las pérdidas por deterioro sobre este activo y no sólo la aceleración o no en la amortización del intangible, como sí lo hace la norma local.

Las normas locales deberán incorporar un espectro más amplio para la contabilización de activos intangibles, ya que además de la adquisición separada de un activo intangible, éstos

también pueden ser adquiridos en una combinación de negocios, mediante una permuta o una donación, en una concesión gubernamental o derivarse del desarrollo interno.

5.6. Arrendamientos

Gustavo Díaz

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Definición La Sección 20 del documento es una descripción clara de los requisitos para la clasificación, que desde el punto de vista contable se requiere para que un arrendamiento sea operativo o financiero, siendo la más importante y no la única, la extensión o transferencia de los beneficios y riesgos inherentes al bien del arrendador al arrendatario.</p> <p>Alcance Así mismo, el documento detalla los tipos de contratos de arrendamiento a los que es aplicable, quedando por fuera del alcance, por ejemplo, contratos de arrendamiento de exploración o uso de recursos naturales, contratos de licencias para películas cinematográficas, etc.</p> <p>Clasificación Entre los criterios de clasificación, aspectos claves como el valor razonable a la hora de evaluar la opción de compra del activo, así como el valor presente de los cánones de arrendamiento, son importantes en el momento de clasificación del contrato de arrendamiento. La norma puede definirse como detallada en el sentido de que llega a establecer la tasa de interés implícita en el arrendamiento para calcular el valor presente antes mencionado.</p>	<p>Definición Dentro de su estructura, el Decreto 2649 de 1993 no hace ninguna referencia al respecto. Las pautas para la clasificación, registro y presentación del <i>leasing</i> (una forma de arrendamiento) en la normatividad colombiana, están dadas por normas de carácter fiscal. Para los casos del arrendador, las entidades autorizadas para realizar este tipo de transacciones, se encuentran vigiladas por la Superintendencia Financiera, entidad que dicta las regulaciones en la materia. Según la norma fiscal (Artículo 127-1 del Estatuto Tributario), la clasificación de los contratos de <i>leasing</i> en operativos o financieros depende del tipo del bien, del plazo del contrato y del tamaño de la entidad arrendataria. Para los arrendadores, todos los contratos de <i>leasing</i> se tratan de la misma forma.</p>
Medición inicial	
<p>Al comienzo del arrendamiento financiero, el arrendatario deberá reconocer sus derechos de uso (activos) y obligaciones (pasivos) asociadas con el activo, al valor razonable de la propiedad arrendada o el valor presente de los pagos, el menor de los dos. Por su parte, el arrendador reconoce el activo bajo arrendamiento y lo presenta como el neto de la inversión en el arrendamiento.</p>	<p>En los contratos de <i>leasing</i> tratados como financieros, el arrendatario reconoce un activo y un pasivo por el valor del contrato. En los que se tratan como operativos no hay reconocimiento en el balance, pero sí en cuentas de orden. Los tratamientos contables posteriores para el arrendatario, son similares a los de la NIIF para PYME.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Para el arrendamiento operacional, el arrendatario reconoce el gasto lineal en la parte operacional, excluyendo costos de servicios adicionales como seguros y mantenimiento. El arrendador reconoce el activo sujeto a arrendamiento dentro de su estado de situación financiera y también los ingresos procedentes de este hecho económico, igualmente, sobre bases lineales, salvo que otra base sea representativa para este reconocimiento.</p>	<p>Para el arrendador, la norma requiere que el activo no monetario sea retirado del balance y se reconozca un activo de carácter monetario. Las cuotas recibidas se distribuirán entre la parte que corresponda al abono de la cuenta por cobrar (partida monetaria) y el ingreso por intereses.</p>
Revelaciones	
<p>Tanto arrendador como arrendatario deben hacer una serie de revelaciones en ambos tipos de contratos. Las más destacadas y que aplican en todas las combinaciones son: Para cada clase de activo, revelar el importe neto en libros. El total de los pagos futuros a realizar / recibir mínimos del arrendamiento, clasificado por períodos así. A un año, entre un año y cinco, y a más de cinco. Una descripción general de los contratos de arrendamiento, incluyendo posibles restricciones impuestas o derivadas del mismo.</p>	<p>Con respecto a los contratos de <i>leasing</i>, el decreto 2649 de 1993 requiere la revelación de los activos recibidos a título de <i>leasing</i>, clasificados según la naturaleza del contrato y el tipo de bienes, indicando para cada caso el plazo acordado, el número y valor de los cánones pendientes y el monto de la opción de compra respectiva.</p>

Tabla 5f. Arrendamientos
 Fuente: Elaboración propia.

Conclusión

Salvo por las referencias del Artículo 127-1 del Estatuto Tributario, no hay normas contables que guíen la contabilización de arrendamientos operativos y financieros. La ley 1314 de 2009 consagró que las normas fiscales únicamente producen efectos fiscales, por lo que habrá necesidad de desarrollar una norma técnica en la cual se fije una posición para la contabilización de los arrendamientos. El efecto de esto podría originar

cambios importantes en la estructura de balance de las entidades como consecuencia de reconocer partidas que hoy figuran en registros fuera de balance y que según el estándar internacional NIIF para PYME deberían ser capitalizadas.

En conclusión, se puede afirmar que en materia de arrendamientos, sería necesario ajustar el decreto 2649 de 1993, al incluir puntos de clasificación, presentación y revelación de los arrendamientos financieros y operativos.

5.7. Provisiones y contingencias

Julián Pineda¹⁴

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
Una provisión es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. No hay provisiones para las correcciones valorativas de activos, ya que los ajustes están relacionados con el deterioro de valor de un activo y no con la existencia de obligaciones.	El término provisión es utilizado para el reconocimiento de pasivos estimados y el reconocimiento de contingencias de pérdidas probables. También es utilizado para el reconocimiento de correcciones valorativas a los activos.
Reconocimiento y medición	
Hay una obligación presente, como resultado de un evento pasado. Es probable la salida de beneficios económicos. La obligación puede ser estimada fiablemente.	Criterios generales de reconocimiento.
Medición inicial	
El mejor estimado de la cantidad requerida para cancelar la obligación. En algunos casos, se requiere el descuento de la obligación por medio de una tasa que refleje el valor del dinero del tiempo.	Mejor estimación del valor de la obligación. No se contempla el descuento de su valor.
Medición posterior	
Revisión de la mejor estimación a la fecha de reporte.	Ajuste a la provisión en la fecha de balance. Uso del concepto de expertos.

Tabla 5g. Provisiones

Fuente: Elaboración propia.

14 Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

5.8. Activos y pasivos contingentes

Julián Pineda

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Reconocimiento	
Ni los pasivos contingentes ni los activos contingentes son objeto de reconocimiento. Se revelan, salvo que la salida de recursos sea remota o que fuera perjudicial para la entidad revelar el pasivo contingente.	Contingencias eventuales y remotas y activos contingentes no son objeto de reconocimiento en el balance general. Para efectos de reporte dichas partidas son reconocidas en Cuentas de Orden Contingentes.
Principales revelaciones	
Conciliación de saldos al inicio del periodo. Contingencias no reveladas.	

Tabla 5h. Activos y pasivos contingentes

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

El decreto 2649 de 1993 contiene tratamientos similares a los contenidos en la NIIF para PYME.

Se requiere un desarrollo de los conceptos de valor presente y valor de uso contenidos en el Decreto 2649 de 1993, ya que esta herramienta podría ser utilizada para la estimación y actualización de las provisiones.

Es necesario que los procedimientos aplicados para el reconocimiento de provisiones y valorizaciones de activos sean separados, el primero corresponde técnicamente a una estimación del deterioro y el segundo a la aplicación de enfoques de costo revaluado o valorización de ciertos activos a valores de mercado.

Se requiere mejorar las revelaciones sobre la naturaleza, estimaciones, incertidumbres y movimientos de las provisiones.

5.9. Pasivos y patrimonio

Julián Pineda

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Clasificación de instrumentos financieros como pasivo o patrimonio	
Se basa principalmente en las definiciones de pasivo y patrimonio: <ul style="list-style-type: none"> • Obligación de entregar efectivo u otro activo financiero (pasivos). • Participación residual en los activos de una entidad (patrimonio). 	No se contempla. Las acciones preferentes y comunes se reconocen en el patrimonio. Los demás instrumentos suelen ser clasificados en el pasivo.
Emisión de acciones u otros instrumentos patrimoniales	
Se reconocen cuando se emiten y otra parte se compromete a proveer recursos a cambio.	El capital se registra en la fecha en que se otorgue el documento de constitución, o se perfeccione el compromiso de efectuar el aporte.
Emisión de acciones u otros instrumentos patrimoniales	
Medición	
El valor del incremento patrimonial debe medirse por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, neto de los costos de emisión (deducción del patrimonio). Si el efecto del dinero en el tiempo es material, la medición inicial debe reconocerse bajo una base del valor presente.	El valor del aporte en especie es el valor convenido, o el debidamente fijado por los órganos competentes del ente económico y aprobado por las autoridades, si fuere el caso. Los costos de emisión se reconocen en el resultado o se diferieren como gastos preoperativos. No se contempla el descuento del valor.
Deuda convertible en patrimonio	
Deben separarse el componente del pasivo y el componente del patrimonio (valores razonables).	No se contempla. No se separan los componentes de la deuda convertible. Se transfieren al patrimonio en la conversión.
Participación no controladora y transacciones en acciones de la subsidiaria	
La participación no controladora debe incluirse dentro del patrimonio. Los cambios en la participación de una subsidiaria que se consolida se tratan como transacciones entre propietarios.	Interés minoritario. Se suele presentar en una línea entre el pasivo y el patrimonio. No se contempla.

Tabla 5i. Pasivos y patrimonio

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

El decreto 2649 de 1993 no contiene guías sobre la clasificación de instrumentos financieros como pasivo o patrimonio. Hay similitudes en la contabilización de transacciones de patrimonio.

Se requiere incluir referencias a la clasificación y el tratamiento contable de instrumentos financieros de pasivos y patrimonio, que se basen en las definiciones de los elementos de los estados financieros.

Se requiere el desarrollo de conceptos como valor presente y valor de uso, para dar mayor relevancia al reconocimiento del componente financiero y las transacciones y el valor del dinero en el tiempo.

En los estados financieros consolidados, se requiere ajustar el concepto de intereses minoritarios, así como su presentación en el Estado de Situación Financiera.

Es necesario elaborar guías para la aplicación del concepto de costo amortizado en activos y pasivos de carácter financiero. No obstante que en la práctica es utilizado en la mayoría de las cuentas de inversiones, cartera,

préstamos y deudas, puede haber un efecto importante por utilizar la base de tasa efectiva y no la base lineal.

5.10. Ingresos de actividades ordinarias

*Gustavo Toscano*¹⁵

La NIIF para PYME describe la contabilización de los ingresos derivados de la venta de bienes, de prestación de servicios, y de la utilización por terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

En general, los ingresos se reconocen cuando es probable que los beneficios económicos de la transacción fluyan a la entidad y estos Beneficios se puedan medir en forma fiable.

Las referencias generales al reconocimiento de ingresos por venta de bienes y prestación de servicios contenidas en el Decreto 2649 de 1993 son similares a las contenidas en la NIIF para PYME, aun cuando se requiere dar mayor relevancia a algunos temas que afectan la medición del ingreso en el momento de su reconocimiento inicial.

¹⁵ Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Medición	
<p>Valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.</p> <p>Cuando la venta es normal no se requiere el descuento, pero cuando el pago se aplaza más allá de las condiciones normales, la NIIF para PYME requiere que se separe el componente financiero incorporado en la transacción.</p>	<p>Se requiere un desarrollo del concepto, aun cuando la definición de costo histórico incorpora el concepto de equivalente de efectivo, en la práctica no se hace una separación entre el componente financiero incorporado en las transacciones pero se da relevancia al reconocimiento de los valores reflejados en la factura o en otros documentos legales que soportan las transacciones.</p>
Intercambio de bienes o de servicios	
<p>No se reconocen: Bienes y servicios de similar naturaleza y valor, cuando son bienes y servicios diferentes pero el intercambio no tiene carácter comercial.</p> <p>Se reconocen: Cuando los bienes son vendidos o los servicios son intercambiados por productos y servicios distintos en una transacción comercial.</p>	<p>Las permutas son contabilizadas sobre la base de los valores contenidos en los documentos legales que las soportan. Se privilegia el uso de valores en libros o valores fiscales para evitar la carga impositiva que se deriva de estas transacciones.</p>
Reconocimiento	
<p>Tratamiento similar. En NIIF para PYME hay ejemplos ilustrativos sobre el tema de reconocimiento de ingresos.</p>	
Contratos de construcción	
<p>Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, la entidad reconocerá los ingresos ordinarios del contrato y los costos asociados con el contrato de construcción como los ingresos y gastos, con referencia a la etapa de finalización de la actividad del contrato al final del período de información.</p>	<p>Según el grado de avance o contrato terminado, pero no se desarrolla el concepto.</p>
Método del porcentaje de avance	
<p>Este método se utiliza para reconocer los ingresos procedentes de la prestación de servicios y de los contratos de construcción.</p>	<p>Se nombra, pero no se desarrolla. Se pueden tomar diferentes criterios de interpretación. Por ejemplo, no se establece cómo determinar el grado de avance del contrato o proyecto.</p>
Otros (intereses, regalías, dividendos)	
<p>Intereses se reconocen por el Método del Interés efectivo. No los contempla.</p>	<p>Los intereses se reconocen al costo amortizado generalmente sobre bases lineales.</p> <p>Tratamiento similar para regalías y dividendos.</p> <p>Ingresos por daciones en pago y diferencia en cambio.</p>

Tabla 5j. Ingresos de actividades ordinarias

Fuente: Elaboración propia.

5.11. Costos por préstamos

Gustavo Toscano

Esta sección especifica la contabilización de los costos por los préstamos.

Los costos de financiamiento son los intereses y otros gastos en los que incurre una entidad en relación con los préstamos de fondos.

Los costos de financiamiento incluyen:

- a) Los gastos de intereses, calculados utilizando el método del interés efectivo.
- b) Las cargas por concepto de arrendamientos financieros contabilizados de acuerdo con Arrendamientos Sección 20.
- c) La diferencia en cambio procedente de préstamos en moneda extranjera en la medida en que sean consideradas como ajustes a los costos de interés.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Reconocimiento	Reconocimiento
La entidad reconocerá todos los costos por intereses como un gasto en el resultado del período en el que se incurre en ellos.	Aun cuando existe una directriz general para la capitalización de los costos de préstamos cuando éstos tienen relación con la adquisición o construcción de activos en período improductivo, no hay una disposición expresa que indique la forma en que se reconocen o capitalizan los costos de préstamos. Podría entenderse que las normas colombianas exigen que los costos de préstamos se registren en el Estado de Resultados, salvo cuando haya activos en período improductivo, caso en el cual se capitalizan.
Revelaciones	Revelaciones
Se requiere la revelación de los costos de financiación. La revelación total de los gastos por intereses (utilizando el método de interés efectivo) para los pasivos financieros que no están a valor razonable con cambios en resultados.	Intereses causados por obligaciones financieras – Gastos financieros capitalizados.

Tabla 5k. Costos por préstamos

Fuente: Elaboración propia.

Conclusión

Consideramos viable la aplicación de la directriz sobre costos de préstamos de la NIIF para PYME en Colombia. El reconocimiento de todos los costos de préstamos como gastos eliminaría cargas operativas a las empresas y simplificaría los procesos de capitalización de costos de préstamos en activos fijos o inventarios.

No obstante lo anterior, y dada la importancia que podría tener para algunas empresas la capitalización de tales costos, podría considerarse lo establecido en las NIC23, Costos por Préstamos, en el sentido de permitir la capitalización de costos de préstamos sólo en aquellos casos en que se requiera un tiempo sustancial para estar listos para su uso o venta.

5.12. Subvenciones del gobierno

Édgar Salazar¹⁶

Definiciones

Las subvenciones del gobierno son definidas en la NIIF para PYME como asistencias del gobierno en forma de transferencia de recursos a cambio del cumplimiento futuro de condiciones específicas de las actividades operacionales de la entidad.

En Colombia no hay una definición explícita ni se prescribe el tratamiento contable de las subvenciones. El decreto 2650 de 1993 muestra que deberían reconocerse como ingresos, al incorporar una cuenta de ingresos llamada *subvenciones*. Sin embargo, no se contempla información adicional.

Conclusiones

El decreto 2649 de 1993 no especifica el tratamiento contable de las subvenciones del gobierno. Aun cuando un análisis en el contexto del marco conceptual permitiría concluir que las subvenciones a título gratuito deberían ser reconocidas, según los **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**, PCGA, locales, como ingresos (ya que técnicamente todo incremento del patrimonio diferente de los aportes de los propietarios son ingresos) y las no gratuitas como un diferido, en Colombia se ha privilegiado el uso del Método del Patrimonio, lo que se origina de la lectura de la dinámica de las cuentas patrimoniales.

La NIIF para PYME contiene un método simplificado y coherente para el reconocimiento de todas las subvenciones del gobierno, que puede ser incorporado en la normatividad colombiana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Reconocimiento	
<p>Cuando no se imponen condiciones de desempeño futuras, deben reconocerse como ingreso en el momento en que sean exigibles.</p> <p>Cuando se imponen condiciones de desempeño futuras, deben reconocerse como ingresos cuando las condiciones de desempeño son cumplidas.</p> <p>Las subvenciones recibidas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento como ingreso deben ser reconocidas como pasivos.</p>	<p>No se contempla. Se incluye una cuenta en el decreto 2650 de 1993 pero sin ninguna guía de reconocimiento.</p> <p>Existe la creencia que se debe utilizar el método del patrimonio, aun cuando esto podría estar en contravía de la definición de ingresos contenida en el marco conceptual.</p>
Medición	
Al valor razonable del activo recibido o por recibir.	No se contemplan criterios de medición.
Revelaciones	
<p>Naturaleza, importes, condiciones no satisfechas y otras contingencias referentes a las subvenciones del gobierno.</p> <p>Ayudas gubernamentales de las cuales la entidad se haya beneficiado directamente.</p>	No se contemplan.

Tabla 5l. Subvenciones del gobierno

Fuente: Elaboración propia.

16 Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

5.13. Pagos basados en acciones

Édgar Salazar

Los pagos basados en acciones son transacciones en las que una entidad adquiere bienes o servicios a cambio de instrumentos de patri-

monio, o a cambio de un importe en efectivo basado en el valor de los instrumentos de patrimonio de la entidad.

En Colombia no se contempla tratamiento contable de tales transacciones. Algunas empresas en Colombia que realizan estas operaciones las contabilizan bajo US-GAAP o NIIF.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Reconocimiento	
<p>Los pagos basados en acciones se reconocerán en la fecha en que se reciben los bienes y servicios. Para pagos basados en acciones concedidos a los empleados que se consoliden (sean irrevocables) inmediatamente, se reconocerán en la fecha de concesión.</p> <p>Los bienes y servicios recibidos se reconocen como gastos, cuando no cumplan las condiciones para ser reconocidos como activos.</p> <p>En los pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, la contrapartida será un incremento patrimonial.</p> <p>En los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, la contrapartida será un pasivo.</p>	No se contemplan criterios específicos de reconocimiento.
Medición	
<p>Pagos basados en acciones liquidados en instrumentos de patrimonio. Deben medirse al valor razonable de los bienes y servicios recibidos o cuando éste no puede medirse fiablemente, al valor razonable de los instrumentos entregados.</p> <p>En transacciones con empleados, habitualmente no podrá determinarse el valor razonable de los bienes y servicios recibidos.</p> <p>Pagos basados en efectivo. Al valor razonable del pasivo correspondiente. Hasta que el pasivo sea liquidado, la entidad medirá el valor razonable del pasivo en cada fecha de reporte, reconociendo los cambios en resultados.</p>	No se contemplan principios de medición.
Pagos con opciones de liquidación	
<p>Aquellos que otorgan a la entidad o a la contraparte la opción de elegir la forma de liquidar la operación: En efectivo o en instrumentos de patrimonio.</p> <p>Los pagos basados en acciones con opciones de liquidación se reconocerán y medirán como pagos a liquidar en efectivo, salvo que:</p> <ol style="list-style-type: none"> La entidad tenga prácticas pasadas de liquidar mediante la emisión de instrumentos de patrimonio. La opción no tenga carácter comercial: El importe de la liquidación en efectivo es inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio. 	No se contempla tratamiento contable.
Principales revelaciones	
<p>Naturaleza y extensión de los acuerdos de pagos basados en acciones.</p> <p>Forma de determinación del valor razonable de los bienes o servicios recibidos, o de los instrumentos de patrimonio.</p> <p>Efectos de tales transacciones en el resultado y en la situación financiera.</p>	No se contemplan revelaciones.

Tabla 5m. Pagos basados en acciones

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

En Colombia, algunas compañías realizan transacciones de pagos basados en acciones, ante todo con sus empleados. Recientes leyes comerciales como la ley 1258 de 2008, por medio de la cual se crea la sociedad por acciones simplificada, plantean escenarios que implican realizar pagos basados en acciones.

Las transacciones con pagos basados en acciones son comunes en Colombia en operaciones de capitalización de deudas, derivados de procesos de reestructuración empresarial.

Estas situaciones requieren que la regulación contable colombiana incorpore guías sobre el tratamiento contable de los pagos basados en acciones.

La NIIF para PYME contiene un método simplificado con respecto a las NIIF completas para el reconocimiento de los pagos basados en acciones, que puede ser implementado en Colombia.

5.14. Deterioro del valor de los activos

Andrés Felipe Rubiano¹⁷

El alcance de este escrito obedece exclusivamente a una comparación entre la normatividad contable colombiana y la Norma Internacional de Información Financiera para PYME, para identificar las similitudes y los vacíos que contiene la normatividad colombiana.

¹⁷ Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>La sección 27 aplica para la medición posterior de los activos. Es de aplicación exclusiva para los inventarios, para la propiedad, planta y equipo y para los intangibles (con excepción del <i>goodwill</i>).</p>	<p>Las disposiciones del Decreto 2649 de 1993 están dispersas en las normas técnicas y por lo general, están asociadas al ajuste a valores de mercado. Por ejemplo, al cierre del período, se deben reconocer las contingencias de pérdida de las cuentas por cobrar, lo cual es posible mediante metodologías del valor presente; los inventarios deben ser ajustados al cierre del período al valor neto de realización; las inversiones deben ajustarse al valor de realización mediante provisiones o valorizaciones; al cierre del período los elementos de propiedades, planta y equipo debe ser ajustadas al valor actual, al valor de realización o al valor presente, el más adecuado en las circunstancias; las contingencias de pérdida de valor de los activos intangibles deben reconocerse acelerando su amortización y los otros activos no monetarios deben ser ajustados al cierre al valor recuperable de su uso o venta.</p> <p>Se podría pensar que las normas colombianas intentan incorporar referentes de la contabilidad internacional, como es el caso de la exigencia de hacer avalúos cada tres años para el reconocimiento de provisiones y valorizaciones. En el caso de que hubiera una provisión se estaría técnicamente reconociendo un deterioro sobre la base del valor de mercado de los bienes y en el caso de que hubiera una valorización, podría pensarse que es un ajuste parecido al del enfoque de costo revaluado de los activos.</p>
<p>Deterioro del valor de los inventarios</p> <ul style="list-style-type: none"> • En cada fecha de reporte, se debe evaluar el importe en libros con respecto al valor neto de realización. • Se deberá evaluar por cada partida del inventario. Si no es practicable, se hará por grupos de partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que tengan similar propósito o uso final y se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica. • Incorporar el procedimiento de la reversión del deterioro. 	<p>Artículo 63. Al cierre del período, deben reconocerse las contingencias de pérdida del valor expresado de los inventarios, mediante las provisiones necesarias para ajustarlos a su valor neto de realización (el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, como comisiones, impuestos, transporte y empaque).</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo y activos intangibles</p> <ul style="list-style-type: none"> • En cada fecha de reporte, se debe evaluar el importe en libros con respecto al valor recuperable. • El valor recuperable será el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor en uso. Cuando no se pueda identificar el valor recuperable de un activo individual, se aplicará al grupo más pequeño de activos identificables. • Si hay algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la entidad debe revisar la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, y ajustarlo de acuerdo con la sección de esta norma aplicable a ese activo, incluso si no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo. • Hay indicadores de deterioro. 	<p>Artículo 64 (propiedades, planta y equipo). Al cierre del período, el valor neto de estos activos, reexpresado como consecuencia de la inflación, debe ajustarse a su valor de realización o a su valor actual o a su valor presente, el más apropiado en las circunstancias, registrando las provisiones o valorizaciones que sean del caso. Pueden exceptuarse de esta disposición aquellos activos cuyo valor ajustado sea inferior a veinte (20) salarios mínimos mensuales.</p> <p>El valor de realización actual o presente de estos activos debe determinarse al cierre del período en el cual se hubieren adquirido o formado y al menos cada tres años, mediante avalúos.</p> <p>Artículo 66 (intangibles). Al cierre del ejercicio, se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización.</p>

Tabla 5n. Deterioro del valor de los activos

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

En Colombia sólo se hacen las mediciones a cierre de período. Según las normas emitidas por el International Accounting Standards Board, IASB, debe hacerse en cada fecha de reporte. Es muy limitada la conceptualización que expone el Decreto 2649 de 1993.

Las disposiciones sobre propiedades, planta y equipo permiten la utilización del criterio de valor presente para la medición del deterioro aun cuando no es claro si la referencia está hecha a un valor de uso o un valor de mercado. En el caso de los intangibles en deterioro, se reconoce sobre la base de acelerar la amortización

y no en función del ajuste del valor del activo. La NIIF para PYME también propone la agrupación de activos como unidades generadoras de efectivo para efectos de la medición del deterioro.

En conclusión, la adopción de las normas de deterioro de las NIIF para PYME permitiría la unificación de criterios dispersos en el Decreto 2649 de 1993 y la separación de los conceptos de valorizaciones y deterioro. Una definición más clara del concepto de valor presente permitiría establecer si éste es un concepto de valor de uso o representa únicamente una medida de mercado.

5.15. Beneficios a los empleados

Andrés Felipe Rubiano

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluyendo directores y gerentes, a cambio de sus servicios.	No hay definición comparable. Los artículos 76 y 77 del Decreto 2649 de 1993 tratan sobre pasivos relacionados con beneficios a empleados.
La NIIF para PYME separa cuatro tipos de beneficios a empleados: 1. Beneficios a los empleados en el corto plazo. 2. Beneficios posempleo. 3. Beneficios a los empleados a largo plazo. 4. Beneficios por terminación.	No existe tal separación.
Bajo ambos marcos normativos, el tratamiento contable de las obligaciones laborales a corto plazo es similar en cuanto a su reconocimiento y medición. Ésta última corresponde al importe sin descontar de los beneficios a corto plazo a los empleados. También encontramos similitudes en el registro de los planes de aportaciones definidas (beneficios posempleo), pues la entidad sólo tiene la obligación de realizar unos aportes fijos a un fondo, que es una entidad separada. Se advierten varias diferencias en el reconocimiento y medición de los planes de beneficios definidos, de los beneficios a los empleados a largo plazo y de los beneficios por terminación. Tales diferencias incluyen los cálculos de las provisiones correspondientes así como su forma de amortización y reconocimiento.	

Tabla 5o. Beneficios a los empleados
Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

La normatividad específica sobre planes de pensiones en Colombia es emitida por los entes de supervisión y control (Superintendencias), lo cual no es del alcance del presente trabajo.

La incorporación de las NIIF para PYME en la normatividad colombiana permitiría separar los beneficios de corto plazo de los beneficios de largo plazo y las compensaciones por retiro.

5.16. Impuesto a las ganancias

Camilo Calderón¹⁸

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>El enfoque central del impuesto diferido bajo las NIIF es una correcta valuación del pasivo o activo por impuesto diferido. Para medir adecuadamente el impuesto diferido se deben determinar las diferencias que existen, a la fecha de emisión de estados financieros, entre el estado de situación financiera contable y el balance fiscal y tomar como base aquellas partidas que van a originar un mayor o menor pago de impuesto en períodos futuros.</p>	<p>Artículo 67. Activos diferidos Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.</p> <p>Artículo 78. Impuestos por pagar Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán.</p> <p>La redacción del Decreto sugiere considerar principalmente como partidas base del impuesto diferido aquellas diferencias que se presentan entre el estado de resultados contable y las partidas de ingresos, gastos, costos y deducciones utilizadas para calcular el impuesto de renta corriente. Es un enfoque en el estado de resultados, a tasas corrientes y sin considerar en el cálculo partidas como las pérdidas fiscales y el exceso de renta presuntiva que generan un menor impuesto en períodos futuros.</p> <p>No desarrolla varios conceptos que deben considerarse en la determinación y cuantificación del impuesto.</p>

Tabla 5p. Impuesto a las ganancias

Fuente: Elaboración propia.

18 Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

Conclusión

Acoger las disposiciones de la NIIF para PYME implica el reconocimiento de una base diferente a la aplicada en Colombia. El enfoque de la NIIF para PYME considera el método del pasivo basado en el balance, mientras que en Colombia se utiliza el método del pasivo basado en el resultado, también llamado método del diferido. El cambio del método implicará el reconocimiento de activos y pasivos diferidos por diferencias de cuentas de balance que no se reflejan en el estado de resultados y el reconocimiento de activos originados por

pérdidas fiscales por amortizar o excesos de renta presuntiva.

Deben modificarse en su totalidad los artículos que regulan el impuesto diferido en el Decreto 2649 de 1993, ya que su desarrollo es muy limitado - no precisa varios conceptos y definiciones que deben considerarse para contabilizar adecuadamente un impuesto diferido; asimismo el enfoque bajo NIIF para PYME es una comparación de cifras de la situación financiera, mientras que en el Decreto se prefiere la comparación entre partidas del estado de resultados contable y fiscal.

5.17. Otros instrumentos financieros

Camilo Calderón

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>La Sección 12 trata otros temas relacionados con instrumentos financieros más complejos. Los instrumentos financieros distintos de los contenidos de la sección 11 se medirán en el reconocimiento inicial y posteriormente a su valor razonable. Algunos instrumentos de patrimonio podrán medirse posteriormente a su reconocimiento inicial, siempre que no pueda determinarse fiablemente su valor razonable. También especifica la contabilidad de coberturas y las revelaciones necesarias.</p>	<p>El Decreto 2649 de 1993 no contempla específicamente nada en relación con este tema. Si bien hay algunos lineamientos de la Superintendencia Financiera, tales disposiciones no son aplicables a las PYME, de acuerdo con su definición.</p>

Tabla 5q. Otros instrumentos financieros
Fuente: Elaboración propia.

Conclusión

De incorporarse en la normatividad colombiana, deben recogerse todas las guías señaladas en la NIIF para PYME.

5.18. Conversión de la moneda extranjera

Rafael Manosalva¹⁹

Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras: puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener operaciones en el extranjero. Además, la entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. A continuación, el resumen comparativo entre las regulaciones:

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Moneda funcional	
<p>Para el caso de la sección 30, se reconocen varios factores a considerar para la selección de la moneda funcional. La moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en que opera una entidad. Los factores más importantes para determinar su moneda funcional son:</p> <p>a. La moneda:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. que principalmente influye en los precios de venta de bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la que los precios de venta de sus productos y servicios son denominados y liquidados), y la 2. del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios. <p>b. la moneda que influya fundamentalmente en los costos de mano de obra, los materiales y otros costos de suministro de bienes o servicios (con frecuencia será la moneda en que esos costos son denominados y liquidados).</p>	<p>El decreto 2649 de 1993 tiene como definición: “<i>signo monetario del medio en el cual el ente principalmente obtiene o usa su efectivo</i>”. En Colombia es el peso por expresa disposición del artículo 50.</p>
Reconocimiento inicial	
<p>La entidad deberá registrar una transacción en moneda extranjera, en el reconocimiento inicial en la moneda funcional, aplicando al importe en moneda extranjera el tipo de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.</p> <p>La fecha de una transacción es la fecha en que la primera transacción cumple los requisitos para el reconocimiento de acuerdo con esta NIIF. Por razones prácticas, una tasa que se aproxima al tipo real en la fecha de la transacción es de uso frecuente, por ejemplo, una tasa promedio para una semana o un mes podría ser utilizada para todas las transacciones en cada moneda extranjera que se efectúen durante ese período. Sin embargo, si los tipos de cambio fluctúan de forma significativa, es inapropiado usar la tasa promedio para un período.</p>	<p>No existen disposiciones sobre reconocimiento inicial, pero en la práctica se utiliza el mismo principio.</p>

19 Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Reconocimiento posterior	
<p>Al final de cada período de reporte, la entidad debe:</p> <ol style="list-style-type: none"> convertir las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando el tipo de cierre, convertir las partidas no monetarias que se miden en términos de costo histórico en moneda extranjera al tipo de cambio en la fecha de la transacción, y convertir las partidas no monetarias que se miden por su valor razonable en una moneda extranjera, utilizando los tipos de cambio en la fecha en que se determinó el valor razonable. La entidad reconocerá, en ganancias o pérdidas en el período en que se producen diferencias de cambio resultantes de la liquidación de las partidas monetarias o en la conversión de partidas monetarias a tipos diferentes de aquellos en los que se han traducido en el reconocimiento inicial durante el período o en anteriores períodos. 	<p>El decreto 2649 de 1993 contiene reglas para el reconocimiento de diferencias en cambio por el ajuste de partidas monetarias. Sin embargo, no establece procedimientos de conversión.</p>
Revelaciones	
<p>La entidad revelará la moneda en que se presentan los estados financieros. Cuando la moneda de presentación es diferente de la moneda funcional, la entidad revelará la moneda funcional y la razón para usar una moneda de presentación diferente.</p> <p>Cuando haya un cambio en la moneda funcional de la entidad o de una operación extranjera significativa, la entidad revelará este hecho y la razón para el cambio en la moneda funcional.</p>	<p>Principales políticas y prácticas contables, indicando índices de conversión utilizados.</p> <p>Revelación por separado de activos y pasivos mantenidos en unidades distintas a la moneda funcional.</p>

Tabla 5r. Conversión de la moneda extranjera
Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

La sección 30 incorpora factores de decisión que implican que la entidad debe seleccionar la moneda funcional, al entender la dinámica de los negocios actuales y que no necesariamente el domicilio principal es el determinante de la selección de la moneda funcional. Así, la administración en desarrollo de la actividad

empresarial puede definir utilizar una moneda funcional distinta, para lo cual es necesario desligar el criterio tributario del criterio financiero.

Así mismo, implementa el criterio de medición posterior para el caso de las partidas no monetarias que han sido reconocidas inicialmente al valor razonable.

5.19. Actividades especiales

V́ctor Villamizar²⁰

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
Provee una guía de reporte financiero de tres tipos de actividades especializadas: <ul style="list-style-type: none"> • Agricultura • Extracción • Servicios de concesión Se describe la definición de las actividades y sus tratamientos contables.	No se presenta ninguna descripción de este tipo de actividades; sin embargo, en el capítulo de normas básicas, podemos encontrar la norma de Características y prácticas de cada actividad: "Procurando en todo caso la satisfacción de las cualidades de la información, la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta las limitaciones razonablemente impuestas por las características y prácticas de cada actividad, tales como la naturaleza de sus operaciones, su ubicación geográfica, su desarrollo social, económico y tecnológico". La contabilidad especial de los activos biológicos y productos cosechados carece de pronunciamientos contables. Lo mismo sucede para la industria minera o de extracción y la concesión de servicios.

Tabla 5s. Actividades especiales

Fuente: Elaboración propia.

Conclusión

Debe identificarse la necesidad de incluir en la norma principal colombiana algún tipo de

actividad en especial o en su defecto, la norma básica de características y prácticas de cada actividad es suficiente.

20 Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana.

5.20. Hiperinflación

Rafael Manosalva

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Esta sección se aplica a una entidad cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria. En esta sección se requiere que una entidad prepare los estados financieros ajustados por los efectos de la hiperinflación.</p> <p>Consideraciones generales</p> <p>Los indicadores de la hiperinflación:</p> <ol style="list-style-type: none"> La población en general prefiere conservar su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener el poder adquisitivo. La población en general se refiere a las cantidades monetarias no en términos de la moneda local, sino en términos de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esa moneda. Las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el período de crédito, incluso si el período es corto. Las tasas de interés, salarios y precios se ligan a un índice de precios. La tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100 por ciento. <p>Unidad de medida en los estados en los estados financieros</p> <p>Todas las cantidades en los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, se expresarán en términos de la unidad de medida corriente al final del período de referencia. La información comparativa respecto al período anterior y cualquier información presentada en relación con otros períodos anteriores, también se expresa en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de informes.</p> <p>La reexpresión de los estados financieros de conformidad con esta sección requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general. En la mayoría de las economías hay un reconocido índice general de precios, normalmente elaborado por el gobierno, que las entidades seguirán.</p> <p>Procedimiento para reexpresar las partidas del estado de situación financiera</p> <p>Los importes del estado de situación financiera no expresados en términos de la unidad de medida corriente al final del período de reporte se actualizan mediante la aplicación de un índice general de precios.</p>	<p>Para el caso colombiano, el decreto 1536 de 2007 eliminó la aplicación de ajustes integrales por inflación.</p>

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
<p>Las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que se expresan en términos de la unidad de medida corriente al final del período de reporte. Partidas monetarias son el dinero en efectivo y los saldos a recibir o pagar en efectivo.</p> <p>Los activos y pasivos vinculados por acuerdos a cambios en los precios, como los bonos indexados y los préstamos indexados, se ajustarán de conformidad con el acuerdo y se presentarán con este importe ajustado en el estado de situación financiera reexpresado.</p> <p>Todas las partidas del resultado integral se expresarán en términos de la unidad de medida corriente al final del período de reporte. Por tanto, todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización del índice de variación del nivel general de precios, desde las fechas en las partidas de ingresos y gastos se registran inicialmente en los estados financieros. Si la inflación general es aproximadamente homogénea durante todo el período, y las partidas de ingresos y gastos también son aproximadamente homogéneas durante todo el período, puede ser apropiado utilizar una tasa media de inflación.</p> <p>Una entidad deberá expresar todos los elementos en el estado de flujos de efectivo en términos de la unidad de medida corriente al final del período de reporte.</p>	
Revelaciones	
<p>Una entidad a la que se aplica esta sección revelará la siguiente información:</p> <ol style="list-style-type: none"> El hecho de que los estados financieros y otros datos de períodos anteriores han sido reexpresados para considerar los cambios en el poder adquisitivo de la moneda funcional. La identificación y el nivel del índice de precios en la fecha de presentación de informes y los cambios durante el período actual y el período anterior. El importe de la ganancia o pérdida en las partidas monetarias. 	

Tabla 5t. Hiperinflación

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

La toma de decisiones requiere información precisa y confiable sobre la situación financiera, resultados y flujos de efectivo. Para estos propósitos, en economías hiperinflacionarias en necesario acudir a la reexpresión de los datos contables revelados.

6. Revelación

6.1. Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa

Víctor Villamizar

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
Los hechos posteriores son los eventos favorables o desfavorables, que ocurren entre la fecha de reporte y la fecha cuando los estados financieros son autorizados para su publicación. Hay dos tipos de eventos, los que implican ajuste y los que implican revelación.	No se presenta definición; sin embargo, sí tratamiento contable. Artículo 59 del Decreto 2649 de 1993.
Fecha límite	
Fecha de autorización para su publicación.	Fecha de emisión.
Tratamiento contable y revelación	
Si hay evidencia de condiciones existentes antes de la fecha de reporte, se debe realizar ajustes a los estados financieros reportados.	Tratado igual en las normas técnicas, artículo 59 del decreto 2649 de 1993.
Cuando surgen condiciones después de la fecha de reporte, se debe revelar: 1. La naturaleza del evento 2. Un estimado del efecto financiero o una declaración de que tal estimado no pudo realizarse. Se presentan ejemplos de hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que no implican ajuste.	Se deben revelar los hechos realizados luego de la fecha de corte, que puedan afectar la situación financiera y las perspectivas del hecho económico.

Tabla 6a. Hechos posteriores al cierre del período sobre el que se informa
Fuente: Elaboración propia.

Conclusión

En la normatividad colombiana falta:

- Incluir una definición clara y explícita de eventos posteriores.
- Separación de fecha de autorización de la fecha de emisión, que permita una identificación clara de la fecha límite.

- Requisitos mínimos de revelación de eventos posteriores que no impliquen ajustes.

6.2. Informaciones a revelar sobre partes relacionadas

Víctor Villamizar

NIIF para PYME	Normatividad colombiana
Definición	
Presenta una definición clara de lo que debe entenderse por parte relacionada.	No se observa ninguna definición al respecto en el Decreto 2649 de 1993. Hay regulaciones no contables (Artículo 450 del Estatuto Tributario) que describen casos en los cuales hay vinculación económica.
Revelación	
<p>Si una entidad tiene partes relacionadas deberá revelar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Características de partes relacionadas. 2. Revelaciones de relación matriz – subsidiarias. 3. Revelación de compensación del personal clave de la gerencia. 4. Revelación de transacciones con partes relacionadas: <ol style="list-style-type: none"> a. El importe de las transacciones. b. Importe de los saldos pendientes. c. Provisión de clientes incobrables a partes relacionadas. d. Gastos reconocidos durante el período por cartera dudosa de partes relacionadas. 5. Revelación por cada una de las siguientes categorías: <ol style="list-style-type: none"> a. Entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad. b. Entidades sobre las cuales la entidad ejerce control, control conjunto o influencia significativa. c. Personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora. d. Otras partes relacionadas. 	El artículo 115 menciona que se debe revelar como mínimo la naturaleza y la cuantía de activos, pasivos y operaciones realizadas con vinculados económicos, propietarios y administradores, describiendo la naturaleza de la vinculación, así como el monto y las condiciones de las diferentes partidas y transacciones.
<p>Cuando surgen condiciones después de la fecha de reporte, se debe revelar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La naturaleza del evento 2. Un estimado del efecto financiero o una declaración de que tal estimado no pudo realizarse. 	Se deben revelar los hechos realizados luego de la fecha de corte, que puedan afectar la situación financiera y las perspectivas del hecho económico.

Tabla 6b. Informaciones a revelar sobre partes relacionadas
Fuente: Elaboración propia.

Conclusión

La norma principal colombiana puede incluir un mayor nivel de detalle de los requisitos mí-

nimos de revelación de las transacciones con partes relacionadas.

7. Transición a la NIIF para PYME

Édgar Salazar

Esta sección aplica cuando la entidad utilice por primera vez la NIIF para PYME. En Colombia no hay ninguna disposición comparable y dada la importancia de la sección en el proceso de modernización de la regulación contable, a continuación se presentan de forma separada los apartes más relevantes.

Adopción por primera vez

La adopción por primera vez requiere que una entidad prepare sus primeros estados financieros de acuerdo con la NIIF para PYME. Debido a que los estados financieros bajo la NIIF para PYME deben contener, como mínimo, información comparativa con respecto al período anterior, la fecha de Transición a la NIIF para PYME será el comienzo del primer período para el cual la entidad presenta la información comparativa completa.

Ejemplo

Si una entidad presenta sus primeros estados financieros de acuerdo con la NIIF para PYME para el período que comienza el 1 de enero de 2010 y termina el 31 de diciembre de 2010, y presenta un período anual de información comparativa, la Fecha de Transición será el 1 de enero de 2009, que es el comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros bajo la NIIF para PYME.

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

Por regla general, la entidad deberá elaborar en la **fecha de transición un balance de apertura**, en el cual deberá:

- a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYME,
- b) no reconocer partidas como activos o pasivos, si la NIIF para PYME no permite dicho reconocimiento,
- c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con la NIIF para PYME y
- d) aplicar la NIIF para PYME al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Los ajustes resultantes del procedimiento anterior en la fecha de transición se reconocerán directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

La medición de activos y pasivos conforme lo requiere la NIIF para PYME, requerirá hacer reexpresiones retroactivas para determinar el valor por el cual deben incorporarse tales partidas en el balance de apertura en la fecha de transición. Cuando sea impracticable hacer esos ajustes a algún período anterior, la entidad los realizará desde el primer período en que resulte practicable hacerlo.

Exenciones opcionales al procedimiento general

La entidad podrá elegir apartarse del procedimiento general descrito anteriormente y utilizar las siguientes exenciones:

- **Combinaciones de negocios:** Se puede optar por no aplicar la sección 19 de forma retroactiva a las combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición. Sin embargo, si se aplica la sección 19 a alguna combinación anterior a la fecha de transición, se aplicará para todas las combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición.
- **Pagos basados en acciones:** Se puede optar por no aplicar la sección 26 de forma retroactiva a los pasivos (sin liquidar) o a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición.
- **Valor razonable como costo atribuido:** Una entidad puede optar por medir el costo de una partida de propiedades, planta y equipo, de activos intangibles o de propiedades de inversión, por el valor razonable en la fecha de transición y utilizar ese valor como costo atribuido.
- **Revaluación como costo atribuido:** Una entidad puede optar por medir el costo de una propiedad, planta y equipo, un activo intangible, o una propiedad de inversión, por el valor revaluado bajo **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**, PCGA, anteriores en una fecha anterior, y utilizar ese valor como costo atribuido en la fecha de transición.
- **Diferencias de conversión acumuladas:** Una entidad puede considerar como nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de Transición a la NIIF para PYME.
- **Estados financieros separados:** Cuando una entidad presenta sus inversiones en entidades subsidiarias, entidades asociadas y entidades controladas conjuntamente al costo, en el estado financiero separado de apertura, determinará el costo:
 - a) De acuerdo con la sección 9, o
 - b) Por su costo atribuido que será el valor razonable en la fecha de transición o el valor en libros según los **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**, PCGA, anteriores.
- **Instrumentos financieros compuestos:** Si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición, la entidad no necesitará separar los componentes de un instrumento financiero compuesto (pasivo y patrimonio).
- **Impuestos diferidos:** Si su reconocimiento conlleva un costo y esfuerzo desproporcionado, la entidad no estará requerida a reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos en la fecha de transición, relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros.
- **Acuerdos de concesión de servicios:** No se requiere que la entidad aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a las NIIF.
- **Actividades de extracción:** La entidad podrá utilizar el valor de sus activos de petróleo y gas, empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de pe-

tróleo y gas, bajo **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**, PCGA, anteriores en su balance de apertura, si utilizaba el método del costo total. Se comprobará el deterioro de valor de tales activos en la fecha de transición.

- **Acuerdos que contienen un arrendamiento:** La entidad podrá determinar sobre la base de los hechos y de las circunstancias existentes en la fecha de transición, si un acuerdo contiene un arrendamiento, y no hacerlo de forma retroactiva, en el comienzo del acuerdo.
- **Pasivos por acuerdo de retiro incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo:** Una entidad puede optar por medir la obligación de retirar el activo y de restaurar su asiento, en la fecha de transición e incorporarlo como costo del activo en esa fecha.

Revelaciones

La entidad debe revelar cómo la transición desde el marco de información financiera anterior a la NIIF para PYME ha afectado su situación financiera, su rendimiento financiero y sus flujos de efectivo presentados con anterioridad.

La entidad deberá incluir las siguientes revelaciones, para cumplir el propósito anterior:

- Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.
- Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con la NIIF para PYME, para cada una de las siguientes fechas:
 - ✓ la fecha de transición a la NIIF para PYME y

✓ el final del último período presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

- Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último período incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con la NIIF para PYME, para ese mismo período.

Conclusión

Esta sección incorpora un tratamiento que busca la comparabilidad de la información de las entidades que presentan información bajo la NIIF para PYME, teniendo en cuenta la restricción costo/beneficio en la presentación de información financiera.

Conclusiones generales

Si bien se pueden encontrar similitudes entre las regulaciones comparadas, resulta innegable que la regulación internacional ha realizado grandes esfuerzos por mejorar las prácticas de reconocimiento, medición y presentación de la información, lo que a su vez ha dejado en evidencia que la regulación colombiana presenta diversos aspectos que no han sido contemplados. Esto, en gran medida, se debe a que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, PCGA, no han ido desarrollándose al ritmo de los negocios, y a la falta de estudio de teoría contable.

Se requieren esfuerzos importantes para modernizar las prácticas contables colombianas, de manera que se conviertan en un instrumento que facilite el acceso de las entidades colombianas a los mercados internacionales.

Referencias

Congreso de Colombia (1993). Decreto 2649 de 1993. *Diario Oficial No. 41.156*, 29 de diciembre de 1993.

Congreso de Colombia (1993). Decreto 2650 de 1993. *Diario Oficial No. 41.156*, 29 de diciembre de 1993.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYME)*. London: IASC Foundation Publications Department. Disponible en: http://www.cpcesfe2.org.ar/DocumentosVarios/NIIF_para_Pymes.pdf.

[cpcesfe2.org.ar/DocumentosVarios/NIIF_para_Pymes.pdf](http://www.cpcesfe2.org.ar/DocumentosVarios/NIIF_para_Pymes.pdf).

Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, ISAR (2000). *Contabilidad de las pequeñas y medianas empresas*. 17 período de sesiones, Ginebra.

- Fecha de recepción: 29 de enero de 2010
- Fecha de aceptación: 28 de febrero de 2010

Para citar este artículo

Profesores PUJ (2009). Comparación entre la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYME) y la normatividad colombiana. *Cuadernos de Contabilidad*, 10 (27), 361-430.