

Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)

Pontificia Universidad Javeriana
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Departamento de Ciencias Contables

Tabla de contenido

INTRODUCCION

1.1	INTRODUCCIÓN	4
1.2	PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES	4
1.3	CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES / 1.6 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	6
1.4	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA.....	11
1.5	ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS.....	16
1.6	ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS ACUMULADAS	20
1.7	ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO.....	22
1.8	NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS	26
1.9	POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES	27
2.	ESTADOS DE GRUPOS.....	30
2.1	ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS.....	30
2.2	INVERSIONES EN ASOCIADAS.....	34
2.3	INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS	38
2.4	COMBINACIONES DE NEGOCIO Y GOODWILL.....	44
3.	ELEMENTOS DE ESTADOS FINANCIEROS.....	51
3.1	INSTRUMENTOS FINANCIEROS BÁSICOS.....	51
3.2	PROPIEDADES DE INVERSIÓN.....	53
3.3	INVENTARIOS	54
3.3	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	56
3.4	ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DEL GOODWILL	58
3.5	ARRENDAMIENTOS	59
3.6	PROVISIONES Y CONTINGENCIAS	61
3.7	PASIVOS Y PATRIMONIO	63
3.8	INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	65
3.9	COSTOS POR PRÉSTAMOS	66
3.10	SUBVENCIONES DEL GOBIERNO.....	67
3.11	PAGOS BASADOS EN ACCIONES	69

3.12 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.....	71
3.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	75
3.14 IMPUESTO A LAS GANANCIAS	76
3.15 OTROS INSTRUMENTOS FINANCIEROS	77
3.16 CONVERSIÓN DE LA MONEDA EXTRANJERA	77
3.17 ACTIVIDADES ESPECIALES.....	80
4. REVELACIÓN	80
4.1 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA.....	80
4.2 INFORMACIONES A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS	81
4.3 HIPERINFLACIÓN	83

1.1 INTRODUCCIÓN

Preparado por: Braulio Adriano Rodríguez

1.2 PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

Preparado por: Braulio Adriano Rodríguez

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
----------------------	--------------------------------

Definiciones de SME, para IASB y para la reglamentación colombiana.

<u>Definición</u>	
<p>Las PyME son entidades que:</p> <p>(a) no tienen obligación pública de rendir cuentas; y</p> <p>(b) publican estados financieros con propósitos de información general para usuarios externos.</p>	<p>Art. 2o. 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 2649/93).</p> <p>Otros:</p> <p>Ley 905 de 2004 definió los conceptos de Pequeña y Mediana Empresa. (Ley 590 del 2000 y 1151 de 2007),</p>
	<p>Ley 1314 – 2009</p> <p>Artículo 2°._ Ámbito de aplicación.</p> <p>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 socio-económicas, 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>

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
----------------------	--------------------------------

<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> <p>(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</p> <p>(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>	<p>1. Mediana empresa:</p> <p>a. Planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores, o</p> <p>b. Activos totales por valor entre cinco mil uno (5.001) a treinta mil (30.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.</p> <p>2. Pequeña empresa:</p> <p>a. Planta de personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores, o</p> <p>b. Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,</p> <p>3. Microempresa:</p> <p>a. Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores o,</p> <p>b. Activos totales excluida la vivienda por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,</p>
---	--

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

Debe Tener Presente:

La naturaleza de los USUARIOS DE LA INFORMACION

No tanto la Naturaleza de las actividades.

1.3 CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES / 1.6 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Preparado por: Marcos Valderrama

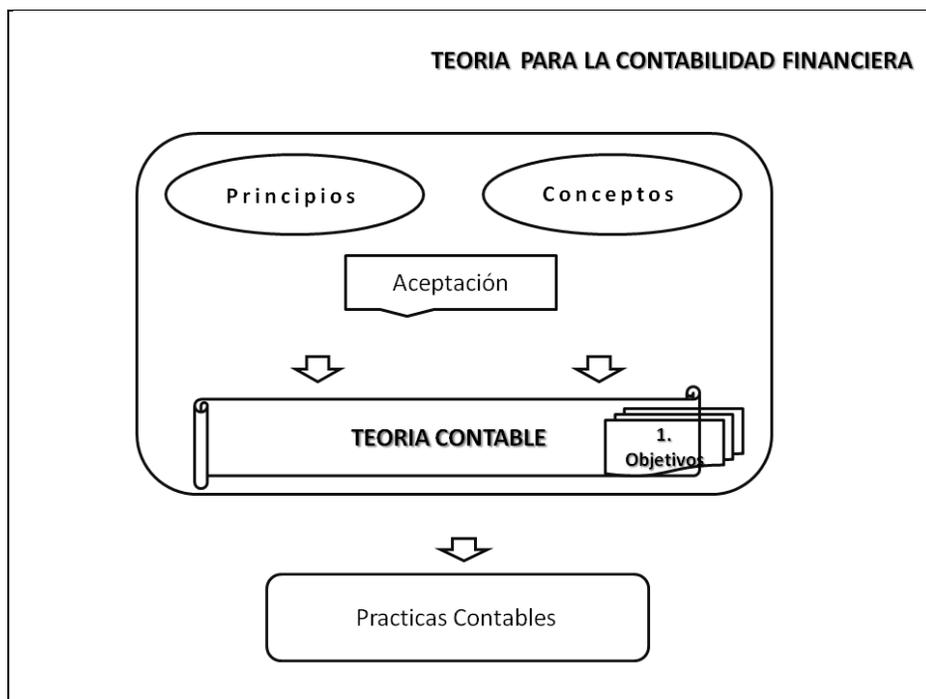
El capítulo 2 presenta la estructura conceptual sobre la cual se desarrolla el modelo regulativo, determinando los objetivos y cualidades de la información, junto con los demás conceptos y principios implícitos en el reporte financiero.

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

A su vez el decreto reglamentario 2649 de 1993 presenta estos mismos temas, con las diferencias que luego se presentaran, en los capítulos: II Objetivos y cualidades de la información, III Normas Básicas, y IV de los estados financieros y sus elementos.

Objetivos de la Información financiera:

Dentro de los desarrollos conceptuales encontramos coincidencia en la necesidad de desarrollar un esquema lógico deductivo el cual parta de la definición de objetivos, para a partir de allí desarrollar metódicamente los demás elementos de la estructura regulativa. De esta forma la definición de los objetivos se convierten en elemento fundamental de todo el proceso.



Fuente: elaboración propia.

Es de esperar que este objetivo se fije de acuerdo con los usuarios primarios de la información tratando de cumplir con sus expectativas, de hecho la propuesta de IASB para

PYMES trabaja sobre un grupo determinado de usuarios, el cual se presenta en el párrafo 1.2¹:

*Las pequeñas y medianas entidades son entidades que: (a) no tienen **obligación pública de rendir cuentas**, y (b) publican **estados financieros con propósito de información general** para usuarios externos. 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.*

No obstante la necesidad de fijar el objetivo en relación con un grupo determinado de usuarios; el decreto 2649 estableció una gama de objetivos, que en principio pretendió clasificarse, pero terminó viéndose como una serie de objetivos tendiendo a cubrir las necesidades de una diversidad de usuarios, que de entrada, es contradictoria, respecto de los intereses que persigue cada cual. Para un ejemplo ver artículo 3, numerales 3 y 7.

En el documento de Fundamentos de las conclusiones IASB precisa en los párrafos FC49 a FC52², “Por qué la determinación del resultado fiscal y la determinación del resultado distribuible no son objetivos específicos de la NIIF para PYMES” y luego en los párrafos FC53-54 “Por qué la NIIF para las PYMES no tiene como objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión. Estos dos asuntos aun se debaten en el medio colombiano especialmente en las pequeñas y medianas empresas.

A manera de corolario presento la comparación lineal entre la normatividad colombiana y la propuesta para pymes de IASB:

IFRS for SME´s³	Normatividad Colombiana⁴
<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.

¹ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), NIIF para las PYMES, Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas entidades (PYMES). 2009.

² Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), NIIF para las PYMES, Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas entidades (PYMES) Fundamentos de las Conclusiones. 2009

³ Ibídem 1.

⁴ Decreto reglamentario 2649 artículo 3, 1993

Fuente: elaboración propia, la negrilla es del autor.

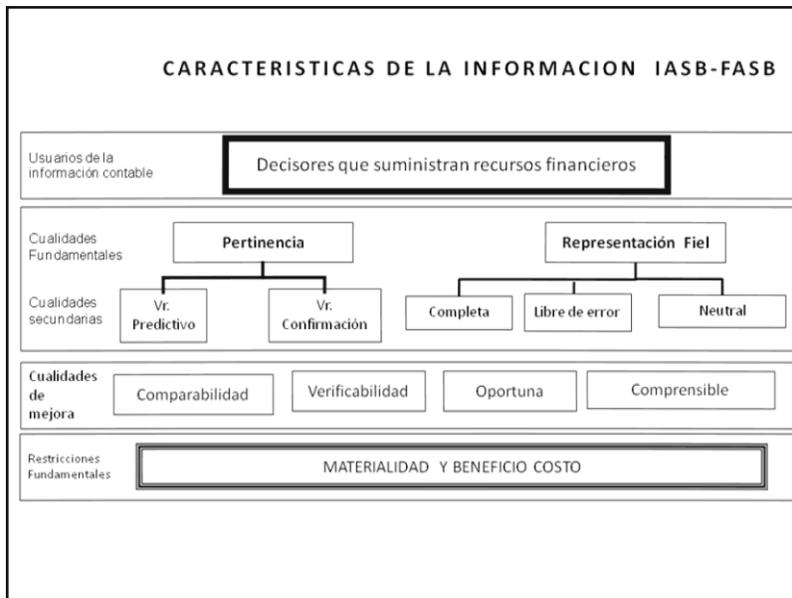
Por último. Se plantea una serie de interrogantes que se deberían ir resolviendo prontamente: ¿En qué tipo de PYMES estamos pensando? ¿En las que no participan de los mercados pero están en camino de hacerlo?

De otro lado, los objetivos de la información debe fundamentarse, entre otras cosas, a quien vaya dirigida la información, ¿Cuál debería ser el grupo primario de usuarios a los cuales deberían privilegiar las PYMES?

Características cualitativas de la información:

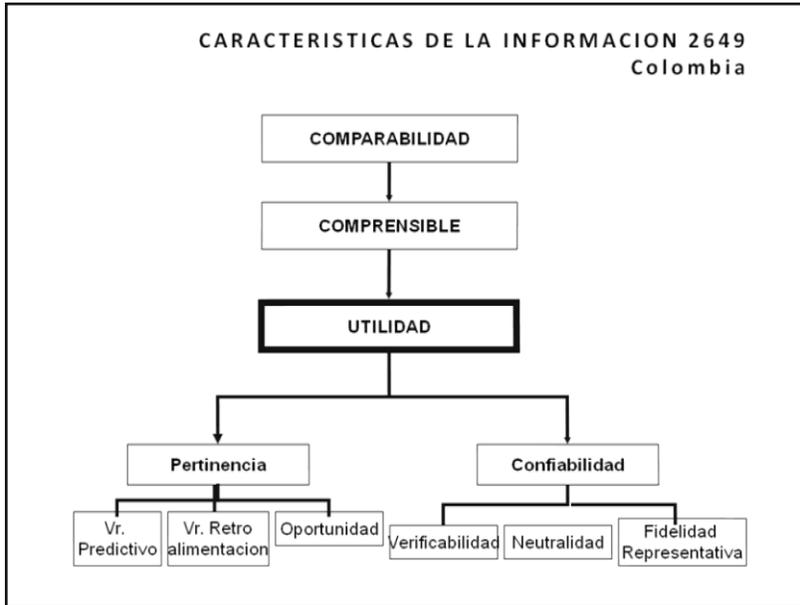
Siendo las características propuestas nacidas de construcciones teóricas que propenden por el cumplimiento de los objetivos fijados, encontramos puntos de acuerdo, entre lo propuesto por la normatividad colombiana en su momento, que tuvo como fuente la revisión teórica de este asunto en particular.

No obstante en el borrador de exposición de revisión de los marcos conceptuales que están realizando IASB-FASB, producto del proyecto de convergencia, se desarrolló un esquema que busca evitar redundancias de conceptos, los cuales no se reflejan exactamente en el documento para PYMES, donde se presenta una colección de conceptos que hubiese sido deseable dejarlos organizados tal como está en el marco conceptual de convergencia.



Fuente: elaboración propia con base en cuadro presentado en el concepto numero 2 de FASB y de acuerdo con lo propuesto en el borrador de exposición capitulo 2 características de la información IASB-FASB.

Finalmente el modelo colombiano trabajó en una dinámica similar la cual no ha perdido vigencia:



Fuente: tomado y modificado levente de la versión original presentada en el artículo “Marco Conceptual de la contabilidad Financiera”⁵

Definiciones básicas:

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

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

IFRS para PYMES	Normatividad Colombiana	Propuesta IASB-FASB ⁶
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	ARTICULO 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.	An asset of an entity is a present economic resource to which the entity has a right or other access that others do not have.

⁵ Marco conceptual de la contabilidad financiera, el caso colombiano de John Cardona Arteaga, publicado en Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia, Editado por la Cámara de comercio de Bogotá. 1996

⁶ Tomado de http://www.fasb.org/project/cf_phase-b.shtml visitado el 24 sept. 2009, como parte de las discusiones en la fase C del proyecto de revisión conjunta del marco conceptual IASB-FASB

<p><i>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 periodo 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).</i></p>		
--	--	--

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 pymes se quedan en el esquema actual de IASB, lo cual demandaría una revisión futura.

Si miramos el modelo normativo colombiano, la definición de elementos tendió a favorecer esquemas de clasificación, creando 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.

1.4 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

Preparado por: Dennis Fabián Bejarano

A continuación se presentan las similitudes y diferencias más significativas entre el estándar internacional de información financiera para Pymes 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.

BALANCE GENERAL – ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA

IFRS for SME's	Normatividad Colombiana
<p>Denominación: Estado de Situación Financiera</p>	<p>Denominación: Balance General</p>
<p>El estándar señala con precisión las partidas mínimas a incluir en el estado financiero</p>	<p>El DR 2650 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</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</p>	<p>partidas a presentar.</p> <p>El decreto 2649, no establece cuales son las partidas mínimas a incluir en el estado financiero, sin embargo si define el tratamiento contable de los siguientes elementos del balance general en el capítulo II – normas técnicas específicas</p> <p>Sección I - Activos</p> <p>Art. 61. Inversiones</p> <p>Art. 62. Cuentas por cobrar</p> <p>Art 63. Inventarios</p> <p>Art 64. Propiedad, Planta y Equipo</p> <p>Art 65. Activos agotables</p> <p>Art 66. Activos Intangibles</p> <p>Art 67. Activos diferidos</p> <p>Sección II - Pasivos</p> <p>Art 74. Obligaciones Financieras</p> <p>Art 75. Cuentas por pagar</p> <p>Art 76. Obligaciones laborales</p> <p>Art 77. Pensiones de jubilación</p> <p>Art 78. Impuestos por pagar</p> <p>Art 79. Dividendos, participaciones o excedentes por pagar</p> <p>Art 80. Bonos</p> <p>Art 81. Contingencias de pérdidas</p>
---	---

<p>corrientes).</p> <p>(p) Provisiones.</p> <p>(q) Participaciones no controladoras, 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>Sección III - Patrimonio</p> <p>Art. 83. Capital</p> <p>Art. 84 Prima en colocación de aportes</p> <p>Art 85. Valorizaciones</p> <p>Art 86. Intangibilidad de la prima y las valorizaciones</p> <p>Art. 87. Reservas o fondos patrimoniales</p> <p>Art 88. Aportes propios readquiridos o amortizaciones</p> <p>Art 89. Dividendos, participaciones o excedentes decretados</p> <p>Art. 90. Revalorización del patrimonio</p>
<p>El IFRS no prescribe un orden específico para la presentación de los elementos de situación financiera. Sin embargo la entidad decidirá presentar partidas adicionales de forma separada en función de una evaluación de:</p> <p>La naturaleza y la liquidez de los activos;</p> <p>La función de los activos dentro de la entidad; y</p> <p>Los importes, la naturaleza y el plazo de</p>	<p>El decreto 2649 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 - Estados Financieros del capítulo IV del Decreto señala la importancia y detalla las principales clases de estados financieros, sin embargo no dispone la presentación de los mismos.</p>

<p>los pasivos.</p> <p>De dicha evaluación dependerá la clasificación y presentación de elementos corrientes y no corrientes de la situación financiera.</p> <p>El IFRS establece la definición de activos corrientes y pasivos corrientes.</p>	<p>El decreto 2649 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>Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas</p> <p>El IFRS solicita la revelación en el estado o en las notas de las siguientes partidas</p> <ul style="list-style-type: none"> - PPE de acuerdo a la entidad - Cuentas por cobrar de forma separada - Inventarios: Mantenedos 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, ingresos y gastos derivados de otros ingresos comprensivos se presenten en el patrimonio. - Capital en acciones 	<p>El Decreto 2649 contiene los siguientes artículos asociados a las revelaciones sobre el balance general</p> <p>Art 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>*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 periodo;</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; y 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>Art. 116. Revelaciones sobre rubros del balance general. En adición a lo dispuesto en la norma general sobre revelaciones, a través 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 leasing 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: 9. Financiamiento mediante bonos obligatoriamente convertibles en acciones 10. Origen y naturaleza de las principales
---	--

	<p>contingencias probables.</p> <p>11. Capital proyectado, comprometido y pagado</p> <p>12. Utilidades o excedentes apropiados y no apropiados. Revalorización o desvalorización del patrimonio.</p> <p>13. Dividendos, participaciones o excedentes por pagar en especie.</p> <p>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.</p> <p>15. Desglose de rubros distintos de los anteriores que equivalgan a más del 5% del activo total.</p>
--	---

1.5 ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS

Preparado por: Dennis Fabián Bejarano

ESTADO DE RESULTADOS – ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL

IFRS for SME's	Normatividad Colombiana
<p>Denominación:</p> <p>Estado de Resultado Integral – Estado de Resultados</p>	<p>Denominación:</p> <p>Estado de Resultados</p>
<p>Una entidad deberá presentar su resultado integral en:</p>	<p>El artículo 22 del Decreto 2649 señala como parte de los estados financieros de propósito general la existencia del estado de resultados, sin embargo no establece la</p>

<p>En un estado de resultados integrales</p> <p>En cuyo caso el estado de ingresos comprensivos presentará todos los ingresos y gastos reconocidos en el periodo</p> <p>En dos estados:</p> <p>Un estado de resultados: Ingresos, gastos y resultado del periodo</p> <p>Un estado de resultado integral: Demás resultados integrales.</p>	<p>existencia de un formato particular de presentación o divisibilidad del mismo.</p> <p>El estado de resultados en Colombia no incorpora que partidas cumpliendo con la definición de ingresos o gastos (como es el caso de las valorizaciones o desvalorizaciones), se registran directamente en el patrimonio neto.</p>
<p>PRESENTACIÓN: El IFRS 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 periodo (Si no hay otros ingresos comprensivos, 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 	<p>El Decreto 2650 clasifica los ingresos costos y gastos y requiere que se presenten bajo tales clasificaciones en los estados financieros.</p> <p>El Decreto 2649 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>Art. 96. Reconocimiento de ingresos y gastos.</p> <p>Art. 97. Realización del ingreso.</p> <p>Art. 98. Reconocimiento de ingresos por la venta de bienes.</p> <p>Art. 99. Reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios.</p> <p>Art. 100. Reconocimiento de otros</p>

<p>método de la participación</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 periodo, y el otro (el estado de resultado integral) desde la línea de resultado del periodo hasta la de resultado integral</p>	<p>ingresos.</p> <p>Art. 101. Daciones en pago.</p> <p>Art. 102. Diferencia en cambio.</p> <p>Art. 103. Devoluciones, rebajas y descuentos.</p> <p>Art. 104. Gastos financieros.</p> <p>Art. 105. Reconocimiento de la extinción o pérdida de utilidad futura.</p> <p>Art. 106. Reconocimiento de errores de ejercicios anteriores.</p> <p>Art. 107. Ajuste anual de ingresos y gastos.</p> <p>Art. 108. Ajuste mensual de ingresos y gastos.</p> <p>Art. 109. Utilidad o pérdida por exposición a la inflación.</p>
<p>OTROS INGRESOS COMPRENSIVOS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ganancias y pérdidas que surgen de la conversión de los estados financieros de la operación en el extranjero; • Ganancias y pérdidas actuariales; • Cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura. 	<p>El Decreto 2649 contiene los siguientes artículos asociados a las revelaciones sobre el Estado de Resultados:</p> <p>Art 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</p>

<p>REVELACIÓN:</p> <p>El IFRS señala como revelaciones a realizar en el estado de resultado integral o en notas complementarias a los estados financieros</p> <p>El resultado del periodo atribuible a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participaciones no controladoras y • Propietarios de la controladora. <p>El resultado integral total del periodo atribuible a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participaciones no controladoras y • Propietarios de la controladora. 	<p>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, a través del estado de resultados o subsidiariamente en notas se 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 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 requiere la separación entre los gastos de administración y ventas y la presentación del costo de ventas como una partida separada.</p>

1.6 ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS ACUMULADAS

Preparado por: Néstor Javier Lizarazo Sierra

Alcance

Establece los requerimientos para presentar los cambios en el patrimonio de una entidad para un periodo, en un estado de cambios en el patrimonio o, si se cumplen las condiciones especificadas y una entidad así lo decide, en un estado de resultados y ganancias acumuladas.

Estado de cambios en el patrimonio

El estado de cambios en el patrimonio presenta el resultado del periodo sobre el que se informa de una entidad, las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el otro resultado integral para el periodo, los efectos de los cambios en políticas contables y las correcciones de errores reconocidos en el periodo, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones recibidas, durante el periodo por los inversores en patrimonio.

Resumen

El estado de Cambios en el Patrimonio de una entidad debe mostrar: el resultado integral total del periodo, diferenciando 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 (*restatements*) sobre cambios en políticas contables, estimaciones y errores (Sección 10); por cada componente

conciliar los saldos inicial y final del periodo, como resultado del ejercicio, ingresos comprensivos, aportes de socios, dividendos u otras distribuciones a socios.

Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas (Retenidas)

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 periodos en los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

Resumen

El Estado de Resultados y ganancias Acumuladas de una entidad debe mostrar, lo establecido en la Sección 5, Estado de Resultados Integral y Estado de Resultados, y adicionalmente: ganancias acumuladas (retenidas) iniciales; dividendos declarados durante el periodo; reexpresiones retroactivas (*restatements*) de ganancias acumuladas por concepto de correcciones de errores de periodos anteriores; por cambios en políticas contables; y, ganancias acumuladas al final del periodo que se informa.

Conclusiones y Recomendaciones

El Decreto 2649/93 trata lo relacionado con ésta sección en los Artículos 22 y 23, enunciando 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 revelaciones, las generales en el artículo 115 y las específicas del estado de cambios en el patrimonio en el artículo 118.

Dentro de las principales diferencias frente a la sección 6 del estándar para PYMEs emitido por IASB pueden considerarse las siguientes:

El Decreto 2649/93 no contempla el Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas, por lo tanto tampoco aplica la simplificación que se puede aplicar al presentar este estado en lugar del estado del Estado de Resultados Integral y del Estado de Cambios en el Patrimonio.

El Decreto 2649/93 no incluye el concepto de ingresos integrales o comprensivos., Sería conveniente adicionar este concepto en la regulación colombiana.

El Decreto 2649/93 tiene un tratamiento distinto para el reconocimiento y presentación sobre los efectos por cambios en políticas contables, sobre la corrección de errores. Presentar las reexpresiones retroactivas (*restatements*) le da mayor relevancia y confiabilidad a la información contable.

Se debe tener en cuenta el ámbito de aplicación de estos estados financieros en nuestra regulación, posiblemente aparte de las microempresas que se encuentran excluidas hoy en día de presentar esta información, se justifique hacerlo con algunas pequeñas empresas.

1.7 ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Preparado por: Néstor Javier Lizarazo Sierra

Alcance

Establecer la información a incluir en un estado de flujos de efectivo y cómo presentarla. El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante el periodo sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Resumen

Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión u otros, tenga 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.

La información a presentar en el estado de Flujos de Efectivo de una entidad presentará los flujos de efectivo durante el periodo que se informa, clasificados por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Actividades de operación

Las actividades de operación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de 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.

Actividades de inversión

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 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*), 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.

Actividades de financiación

Las actividades de financiación son las actividades que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una entidad.

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.

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.

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 periodo, debe presentarse en el estado de flujos de efectivo el efecto de la variación en las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos o debidos en moneda extranjera.

Los intereses y dividendos los presentará la entidad 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.

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.

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.

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.

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.

Conclusiones y Recomendaciones

El Decreto 2649/93 trata lo relacionado con ésta 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.

Dentro de las principales diferencias frente a la sección 7 del estándar para PYMEs emitido por IASB se pueden contemplar las siguientes:

La cobertura dada en el Decreto 2649/93 a este estado financiero es muy baja, aparte de enunciar el estado, en las revelaciones solamente se indica que debe prepararse clasificando los flujos de efectivo pagado o recibido por las actividades de operación, inversión y financiación.

El tema en Colombia fue desarrollado especialmente por el Pronunciamiento 8 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el año 1995, el cual se preparó con base a lo establecido en el Decreto 2649/93, a la NIC 7 Flujos de Efectivo, emitida por la entonces IASC, que derogó y sustituyó el Estado de Cambios en la Situación Financiera; y tuvo en cuenta también lo emitido por el FASB *Financial Accounting Standards Board* de Estados Unidos, los SFAS 95, 102 y 104.

Hay diferencias en cuanto al tratamiento que da o se puede dar a algunos flujos de efectivo, con el fin de identificarlos más acertadamente, dependiendo de si están relacionados con la operación, la inversión o la financiación, por ejemplo los flujos de efectivo generados por el impuesto de renta, los intereses y dividendos.

El alcance del concepto de efectivo y equivalentes al efectivo es más amplio en el IFRS para PYMEs, porque puede incluir el concepto de sobregiros.

Es recomendable el desarrollo de guías para facilitar la elaboración y presentación de este estado financiero, y darle fuerza legal en su aplicación, teniendo en cuenta su ámbito de aplicación, tal vez no eliminando su obligatoriedad a algunas entidades, sino simplificando su aplicación para las microempresas y pequeñas empresas, porque de la gestión que se dé al efectivo depende en gran medida la supervivencia de cualquier entidad.

1.8 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Preparado por: Sandra Bareño

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
<p>Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:</p> <p>(a) Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa.</p> <p>(b) Una u otra de las siguientes informaciones:</p> <p>(i) Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa. que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo 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</p> <p>(ii) Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado.</p> <p>(c) Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa.</p> <p>(d) Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa.</p> <p>(e) Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.</p>	<p>Art. 22 Dcto. 2649/93 Estados financieros básicos:</p> <p>(a) El balance general</p> <p>(b) El estado de resultados</p> <p>(c) El estado de cambios en el patrimonio</p> <p>(d) El estado de cambios en la situación financiera</p> <p>(e) El estado de flujos de efectivo</p>
<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</p>	<p>Art. 114. Dcto. 2649/93 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 mismas deben prepararse por los administradores, con sujeción a las siguientes reglas:</p> <p>1. Cada nota debe aparecer identificada mediante números o letras y</p>

<p>significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos 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 periodo 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> <ul style="list-style-type: none"> (a) su naturaleza; y (b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. 	<p>debidamente titulada, con el fin de facilitar su lectura y su cruce con los estados financieros respectivos.</p> <p>2. Cuando sea práctico y significativo, las notas se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo de los estados financieros.</p> <p>3. Las notas iniciales deben identificar el ente económico, resumir sus políticas y prácticas contables y los asuntos de importancia relativa.</p> <p>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> <p>Las notas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable en los estados financieros.</p>
--	---

1.9 POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES

Preparado por: Sandra Bareño

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
<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</p>	<p>No existe una definición de políticas, estimaciones ni errores. Por tanto no se establecen las diferencias entre estos conceptos.</p>

<p>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 periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos 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 periodos 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>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: <ul style="list-style-type: none"> (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 se deben seleccionar las políticas contables dentro de las entidades. El único marco de referencia son los principios de contabilidad generalmente aceptados.</p>
<p>Una entidad deberá contabilizar cualquier otro cambio de política contable de forma</p>	<p>Art. 115 No. 3 Dcto 2649/93. Principales políticas y prácticas contables, tasas de</p>

<p>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 periodos 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 periodos 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 periodos anteriores en los que sea practicable aplicar la retroactividad (que puede ser el propio periodo corriente), y hará el ajuste correspondiente al saldo inicial de cada componente afectado del patrimonio neto para ese periodo.</p> <p>Una entidad deberá reconocer el efecto de un cambio de estimación contable, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) del periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o (b) del periodo del cambio y futuros, si afectase a todos ellos. 	<p>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, <u>actual o prospectivo</u>, sobre la información contable. Los cambios contables pueden ser:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. En un principio contable por otro generalmente aceptado; b. 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> <ul style="list-style-type: none"> (a) reexpresar los estados financieros comparativos del período o períodos presentados en los cuales ocurrió el error; o (b) si el error ocurrió antes del primer período presentado, reexpresar balance de apertura para ese primer período anterior. 	<p>Art. 106 Dcto 2649/93. 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 advirtieron.” (...).</p> <p>Art. 115 No. 13 Dcto 2649/93 Errores de</p>

	ejercicios anteriores, con indicación en nota de su incidencia sobre los resultados de los ejercicios respectivos.
--	--

2. ESTADOS DE GRUPOS

2.1 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

Preparado Por: Wilmar Franco

Los fundamentos básicos para la consolidación de estados financieros en la NIIF para Pymes son similares a los establecidos en las NIIF completas, por esta razón los ajustes que deberían ser realizados al decreto 2649 de 1993 para incorporar las disposiciones de la NIIF para pymes son similares a las que deberían establecerse para las NIIF completas.

La contabilización de las inversiones en entidades subsidiarias, asociadas, negocios conjuntos y de instrumentos financieros es uno de los principales retos que deberá abordar la regulación contable de cara a la convergencia con estándares internacionales de contabilidad. Dada la poca pertinencia que tienen la información contable consolidada en los procesos de gestión y control de las entidades, se requieren cambios profundos para darle la importancia que ella alcanza en las NIIF completas o en las NIIF para pymes.

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, mientras que en Colombia estos solo representan un requerimiento de orden legal derivado de la obligación de registro de situaciones de control.

Por otra parte, la evaluación del desempeño financiero y 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, lo que contradice los lineamientos del estándar internacional que establecen que una entidad no está obligada a presentar estados financieros separados, aun cuando establece lineamientos para cuando estos son presentados.

En consecuencia, para adoptar las NIIF es necesario que la regulación contable colombiana distinga entre los ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS y los ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS y, que establezca si los reportes financieros con destino a las

Entidades de Control (separados y consolidados), pueden ser preparados utilizando los lineamientos de los Estándares Internacionales de Contabilidad. De no ser así podríamos estar abocados a que las empresas que adopten las NIIF o las NIIF para pymes, deberían adicionalmente preparar un conjunto de reportes financieros de propósito especial con destino a las Entidades de Control, hechos a la medida de la regulación contable especial.

1. Analizar si legalmente el Concepto de Subsidiaria (una entidad que es controlada por otra conocida como la matriz) puede asimilarse al concepto de SUBORDINADA definido en los artículos 26 y 27 de la ley 222 de 1995.

Nota: La subordinación implica el control lo cual es similar a lo establecido en el Estándar Internacional.

2. Establecer una regulación de carácter general que aplique no solamente para matrices nacionales sino también las matrices extranjeras.

Nota: NI las NIIF completas ni las NIIF para pymes incorporan el principio de extraterritorialidad para referirse a las entidades subsidiarias, controladas conjuntamente o asociadas. Un grupo de entidades conforman una entidad económica que debe ser consolidada sin importar el lugar donde ellas tengan su domicilio social.

3. Aclarar el alcance del artículo 35 de la ley 222 de 1995, el cual impone la obligación de preparar estados financieros consolidados de la matriz y sus subordinadas y de valorar las inversiones en los estados financieros de la matriz por el Método de Participación Patrimonial. Este requerimiento podría entenderse que es aplicable en estados financieros de propósito especial pero no en estados financieros de propósito general.

Nota: La obligación de presentar información consolidada en Colombia se deriva del registro previo de situaciones de control lo que obliga a preparar informes consolidados con destino a Supersociedades y la DIAN, pero en la práctica no resulta totalmente cierto que estos informes sean ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL con destino a usuarios indeterminados que no tienen acceso a la administración de la compañía.

Las nuevas normas contables deberían establecer si al preparar reportes consolidados con destino a las Superintendencias o la DIAN se deben cumplir los requerimientos de los estándares internacionales. Ni las NIIF completas ni las NIIF para pymes tienen el propósito de aplicar en la preparación de reportes financieros requeridos por entidades

que tengan la facultad legal de solicitar informar a su medida. Algunas entidades de control imponen la obligación de presentar información consolidada del sector, mientras que las NIIF no distinguen en las actividades desarrolladas por la entidad para establecer la obligación de preparar y presentar reportes consolidados.

4. Desarrollar el artículo 28 de la ley 222 de 1995 y establecer el alcance del artículo 95 de la ley 488/98 que impone la obligación de reportar información de grupos económicos, considerando las directrices de los estándares internacionales de contabilidad.

Nota: Con el desarrollo de este artículo se ampliaría el perímetro de entidades consolidadas y se podría incorporar el concepto de Inversiones en Asociadas (entidades en las que se ejerce influencia significativa) contenido en el estándar internacional, y posiblemente se haría explícita la existencia de muchas entidades subordinadas que hoy no son incorporadas en los estados financieros consolidados.

5. Establecer condiciones de exclusión de la obligación de preparar y presentar información consolidada, ya sea que se apliquen los métodos de consolidación global, consolidación proporcional o método de participación patrimonial (consolidación a una línea).

Nota: Según las NIIF una entidad no está obligada a preparar informes consolidados cuando se cumplen todas las siguientes condiciones: a) la matriz es una subsidiaria parcial o totalmente poseída por otra; b) los intereses minoritarios y los titulares de títulos participativos sin derecho a voto están de acuerdo con la no presentación de la información consolidada, c) los instrumentos de pasivo y patrimonio de la matriz, no se negocian, ni están en proceso de ser registrados, en un mercado público, d) la matriz última o alguna de las matrices intermedias elaboran estados financieros consolidados.

Nota: Las condiciones de exclusión para la no preparación de información consolidada difiere en la NIIF para pymes de la establecida para las empresas cotizadas en mercados públicos (Ver NIC 27). No obstante lo anterior, la NIIF para pymes establece que una entidad matriz no necesita presentar Estados Financieros Consolidados cuando se cumplen todas las siguientes condiciones: a) La matriz es ella misma una subsidiaria, b) su última matriz o controlante elabora estados financieros de propósito general que cumplen con la NIIF completas o las NIIF para pymes, c) La entidad no tienen subsidiarias, salvo por aquellas que fueron adquiridas con la intención de ser vendidas en un período no superior a 1 año.

El establecimiento de una base de contabilidad diferenciada para las pequeñas y medianas entidades deberá tener en cuenta los requerimientos de preparación y presentación de los informes financieros de las entidades matrices que cotizan en mercados públicos de valores y que posiblemente apliquen las NIIF completas. Una diferenciación de fondo de las políticas contables aplicadas en la matriz y sus entidades subordinadas podría generar procesos de conversión de información más dispendiosos para la consolidación o la aplicación del método de participación patrimonial en las entidades matrices.

6. Establecer guías para la presentación y revelación de información consolidada.

Nota: Las NIIF imponen requerimientos específicos para la presentación de información consolidada entre los que se 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. Por otra parte, la diversidad de planes únicos de cuentas y la creencia que las cuentas de grupo del PUC constituyen un formato de presentación de los Estados Financieros generan grandes diferencias en los criterios de presentación utilizados para la elaboración de los informes consolidados.

Esto hace necesario que se desarrollen guías con formatos de presentación de Estados Financieros de Propósito General, las cuales pueden tener diferencias importantes con las requeridas por las Entidades de Vigilancia y Control.

7. Establecer una regulación de carácter general para la Consolidación de los Estados Financieros.

NOTA: La existencia de varios planes únicos de cuentas dificulta los procesos de consolidación. Igualmente las normas locales no exigen que la información consolidada sea preparada sobre bases uniformes y se convierte en la práctica en una agregación de partidas en las estructuras formales de PUC de las entidades matrices.

Los requerimientos de orden legal, relacionados con la información consolidada, deberían calificarse como Información Financiera de Propósito Especial y correspondería a cada Superintendencia definir si en su preparación se aplican requerimientos de los estándares Internacionales de Contabilidad.

8. Exigir que la información utilizada en la consolidación de los estados financieros esté preparada sobre bases uniformes.

Nota: Según las NIIF, la información consolidada debe ser preparada sobre bases uniformes sin importar el sector económico en el cual se la entidad opere. Las normas locales no exigen este tipo de ajustes, dada la gran diversidad de criterios que podrían existir para diferentes sectores, empezando por las diferencias en las estructuras de los PUC.

9. Distinguir en la ley o en las normas contables los conceptos de ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS y ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS.

NOTA: Los PCGA en Colombia y las actividades de inspección, vigilancia y control realizada por las Superintendencias se sustentan principalmente en los Estados Financieros de Entidades Legales separadas, la información consolidada es considerada un complemento de la información individual o separada de las empresas y en muchos casos podría ser calificada como Estados Financieros de Propósito Especial hechos a la medida de la entidad de control y no como Estados Financieros de Propósito General.

Las NIIF completas y las NIIF para pymes al referirse a los ESTADOS FINANCIEROS hacen referencia a los ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS y no propiamente a los ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS. Tan importante es esta distinción, que ni las NIIF para pymes ni las NIIF completas, exigen la obligación de presentar ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS, no obstante que se establecen directrices para cuando estos son preparados.

2.2 INVERSIONES EN ASOCIADAS

Preparado por: Wilmar Franco

10. Incorporar en el marco contable o en la ley el concepto de ENTIDADES ASOCIADAS.

NOTA: Las normas locales no distinguen entre una entidad subsidiaria, una entidad asociada o una entidad controlada conjuntamente, aun cuando dichos conceptos podrían estar incluidos explícitamente en los conceptos de Entidad Subordinada y no Subordinada.

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 entidad asociada es una entidad que no es 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.

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.

11. Exigir que en los ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS las inversiones que sean categorizadas como inversiones en Asociadas, sean contabilizadas por el MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, en cambio de los criterios de costo, valor intrínseco o valor de mercado que actualmente son aplicados.

NOTA: La aplicación del método de participación patrimonial, es obligatorio en Colombia en los estados financieros separados de una matriz que posea inversiones en Entidades Subordinadas. Sería pertinente eliminar esta disposición para no contradecir lo establecido en el estándar internacional y disminuir costos de las entidades. No obstante lo anterior, tal requerimiento podría ser mantenido, mientras no se modifique la ley, para la elaboración de un ESTADO FINANCIERO INDIVIDUAL DE PROPÓSITO especial, pero no para la preparación de los ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS, siguiendo directrices de las NIIF completas o de las NIIF para pymes.

12. Eliminar la práctica de valorar en los ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS O SEPARADOS las inversiones en NO SUBORDINADAS por el VALOR INTRÍNSECO (Un sustituto del valor de mercado, cuando las inversiones no existen precios de cotización públicos).

NOTA: Las NIIF completas establecen que en los ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS las inversiones en subsidiarias sean incorporadas por el MÉTODO DE INTEGRACIÓN GLOBAL; las inversiones en ENTIDADES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE por el MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL y las INVERSIONES EN ENTIDADES ASOCIADAS por el MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL. Cuando los ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS SON PREPARADOS, en los estados financieros del inversor tales inversiones son valoradas por su COSTO ORIGINAL o por su VALOR RAZONABLE. No existe una directriz específica para considerar el VALOR INTRÍNSECO como UN VALOR RAZONABLE, salvo cuando este corresponda al precio por el cual sería liquidado el activo entre partes informadas e interesadas en una transacción independiente.

13. Diferenciar los criterios utilizados para determinar las valorizaciones de activos y las provisiones por deterioro.

Nota: El referente local para determinar valorizaciones o provisiones por deterioro es el Valor de Mercado, y cuando no existan cotizaciones públicas el valor intrínseco. 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.

14. Ampliar el alcance de los conceptos de entidad controlada, asociada y negocio conjunto a todo tipo de entidad, sin importar las formas societarias o legales que estas adopten.

Nota. 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.

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. 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.

Sección 9 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

Según las NIIF para pymes una Entidad no está obligada a preparar ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS. Cuando estos son preparados las Inversiones en Subsidiarias, Asociadas y Entidades Controladas Conjuntamente, pueden ser valoradas por: a) el costo menos el deterioro, o b) por su valor razonable, como un activo financiero al valor razonable con cambios en resultados.

15. Desarrollar el concepto de grupo económico contenido en la ley 222 de 1995, procurando aplicar los requerimientos de los ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIIF completas o NIIF para pymes).

Nota: Un grupo económico debería elaborar un ESTADO FINANCIERO COMBINADO, lo cual requiere ampliar los perímetros o número de entidades del Grupo consolidable. La distinción de las inversiones poseídas por una entidad entre entidades subsidiarias, entidades asociadas, entidades controladas conjuntamente (negocios conjuntos), activos financieros disponibles para la venta, activos financieros al valor razonable con cambios en resultados y activos no corrientes mantenidos para la venta, permitiría una mejor comprensión de los criterios valorativos que debería utilizar un inversor al preparar ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS.

La NIIF para pymes define el concepto de ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS, como un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor, pero no requiere que tales estados financieros sean preparados.

Sección 14 INVERSIONES EN ENTIDADES ASOCIADAS

16. Distinguir en la ley o en las normas contables los conceptos de ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS y ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS y establecer criterios específicos para la valoración de Inversiones en Entidades Asociadas.

Nota: Según la NIIF para pymes existen varias opciones de política para valorar en los ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS de un inversor las inversiones en Entidades en Asociadas. Las siguientes: a) modelo del costo, b) método de participación patrimonial, c) modelo de valor razonable.

En general, 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 existen 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 este solo aplica para la valoración de las inversiones en subordinadas en los estados financieros individuales de la matriz.

Los procedimientos locales difieren de manera importante de lo establecido en la NIIF para pymes, el uso de un enfoque mixto (costo y ajuste a valor de mercado) no es

permitido en el estándar internacional. Cuando se utiliza el modelo del costo en las NIIF la inversión siempre permanecerá por su costo original sin necesidad de realizar ajustes posteriores a mercado, salvo para el reconocimiento de pérdidas por deterioro; la utilización del modelo de valor razonable implica que las variaciones en el valor de la inversión sean reconocidas en el estado de resultado integral y no en cuentas patrimoniales; el valor intrínseco no es un adecuado sustituto del valor de mercado, ya que este no representa el valor por el que sería liquidado un activo entre partes interesadas, informadas e independientes.

Con relación a la preparación de los estados financieros separados, cuando entidad los prepare (lo cual no es obligatorio) las inversiones en ENTIDADES ASOCIADAS deberán ser valoradas por: a) su costo menos deterioros o, b) 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

Si las normas locales requieren la preparación de un conjunto de estados financieros individuales en los cuales las inversiones continúen siendo valorados por un enfoque mixto, por su costo ajustado a valor intrínseco o por su valor de mercado con cambios en el patrimonio, este representaría un REPORTE DE PROPÓSITO ESPECIAL que no estaría en contravía con lo establecido en las NIIF. El verdadero problema frente a este requerimiento es que tales estados financieros separados estarían en contravía de lo establecido en el estándar internacional.

17. Requerir la aplicación de políticas contables uniformes en la preparación de los ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

Nota: La información que se agrega para efectos de la aplicación del PROCEDIMIENTO DE CONSOLIDACIÓN GLOBAL O PROPORCIONAL, así como la información utilizada para ajustar la inversión por el MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, debe estar preparada sobre bases uniformes. Se requiere un esfuerzo entre todas las entidades que emiten regulación general y de carácter especial para que las entidades apliquen políticas contables uniformes en la preparación de los INFORMES CONSOLIDADOS.

2.3 INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS

Preparado Por: Angélica Rodríguez

IFRS For SME'S	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
----------------	-------------------------

DEFINICION	
<p>Definición de Negocios de Riesgo Compartido (Joint Venture)</p> <p>Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica; el cual existe solo 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 venturers).</p> <p>Un negocio de riesgo compartido (Joint Venture) 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><u>1. Operaciones controladas conjuntamente</u></p> <p>15.4. La operación de algunos Joint Venture 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. También incurrirá, cada uno de ellos, en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, la cual pasará a formar parte</p>	<p>No existe una definición legal de negocios conjuntos o de negocios de riesgo compartido. Sin embargo existen algunos contratos que si están definidos en distintas regulaciones:</p> <p>CUENTAS DE PARTICIPACIÓN.</p> <p><u>Código de Comercio</u> en su artículo 507 define:</p> <p>La Participación es un contrato por el cual dos o <i>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.</i>"</p> <p>Articulo 509 <i>"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."</i></p> <p><u>Ley 80 de 1993.</u> Que es el estatuto general de contratación de administración pública Define: "Joint Venture" Consortios en su artículo 7 así: "...Para los efectos de la presente Ley se entiende por 1: Consortio, Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo</p>

<p>de sus propias obligaciones. Las actividades del Joint Venture 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 Joint Venture establecerá el medio o la forma por el 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>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 a la participación de cada miembro de la unión temporal.</p>
--	---

MEDICION INICIAL

<p><u>Operaciones Controladas Conjuntamente</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los activos que controla y los pasivos que ha incurrido 2. Los gastos en que ha incurrido y su participación en los ingresos obtenidos <p><u>Activos Controlados Conjuntamente</u></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; y 	<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>
--	---

<p>5. Cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio de riesgo compartido.</p>	
<p><u>Entidades Controladas Conjuntamente</u></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> <ol style="list-style-type: none"> 2. El método de participación patrimonial. Procedimiento establecido en el estándar. 3. El modelo del valor razonable, definido en el párrafo 15.14. <p>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</p>	

<p>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>	
MEDICION POSTERIOR	
<ol style="list-style-type: none"> 1. El modelo del costo. Valor de la participación menos cualquier deterioro. 4. El modelo del valor razonable. <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>	
REVELACION	
<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 cuál no hayan 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. 5. Para las entidades controladas conjuntamente 	<p>No existe en Colombia</p>

<p>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>	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
<p>Debido a que contablemente no existe una estructura apropiada acerca de Negocios con Riesgo Conjunto o Joint Ventures, considero que la norma se ajusta a las operaciones comerciales que actualmente realizan las PYMES, sin embargo los siguientes conceptos deben ser definidos y establecidos de forma específica en el marco Colombiano.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acuerdo Contractual: • El Control conjunto: • Tipos de negocios conjuntos: <ul style="list-style-type: none"> ○ El de la operación controlada conjuntamente donde no se 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; ○ Donde se constituye una entidad controlada conjuntamente evento en que existe una persona jurídica, que se registra como si se tratará de una inversión, valorada al método del costo, al método de participación o al valor razonable 	

2.4 COMBINACIONES DE NEGOCIO Y GOODWILL

Preparado Por: Angélica Rodríguez

IFRS For SME'S	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
DEFINICIÓN	
<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, el de transferencia de dinero en efectivo, equivalentes de efectivo u otros activos, o una mezcla de estos. La transacción puede ser entre los accionistas de las entidades de la combinación de 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><u>Decreto 2649 de 1993.</u></p> <p>Existe la Definición de Good Will o crédito Mercantil. El cual se genera por la compra de acciones en una subordinada, o en el evento de una fusión. No existe una definición de combinación de negocios.</p> <p><u>Superintendencia de Sociedades.</u></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, PUÉS 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>

MEDICION INICIAL	
<p>En los estados financieros consolidados:</p> <p>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"> (a) la identificación de un comprador. (b) Medición del costo de la combinación de negocios. (c) Determinar en la fecha de adquisición el costo de la combinación de negocios de los activos adquiridos y pasivos y provisiones para pasivos contingentes. <p><u>Identificar el adquirente</u></p> <p>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 la combinación de negocios.</p> <p>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 Estados financieros consolidados y separados.</p> <p><u>Costo de una combinación de negocios</u></p> <p>El adquirente deberá medir el costo de una combinación de negocios como la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 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 (b) Los costos directamente atribuibles a la combinación de negocios. Ajustes 	<p>No existen guías sobre contabilizaciones en estados financieros consolidados:</p> <p>En los estados financieros separados:</p> <p>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. "Valor en Libros"</p> <p>El crédito mercantil adquirido, debe registrarse en la cuenta de intangibles correspondiente.</p> <p>No existe un ajuste a su valor razonable.</p>

en los costos contingentes de combinación de negocios sobre eventos futuros

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.

Asignar el costo de una combinación de negocios a los activos y pasivos adquiridos y pasivos contingentes asumidos.

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 contabilizarán de conformidad con los párrafos 19.22-19.24 (como fondo de comercio o de los llamados "fondo de comercio negativo).

Good Will.

El comprador deberá, en la fecha de adquisición:

- (a) Reconocer el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios como un activo, y

(b) Inicialmente la medición del Good Will 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.

Después del reconocimiento inicial, la entidad adquirente medirá el Good Will adquirido en una combinación de negocios por su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro:

(a) 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.

(b) La entidad deberá valorar el deterioro del Good Will. El exceso sobre el costo de interés adquirente en el valor razonable neto de los activos identificables adquirida, pasivos y pasivos contingentes

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 supere el costo de la combinación de negocios (a veces denominado Fondo de comercio negativo o minusvalía, el adquirente deberá:

(a) 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

(b) Reconocerá inmediatamente en la

<p>ganancia o la pérdida de cualquier exceso que queda después de que la nueva evaluación.</p>	
AMORTIZACION DEL GOODWILL	
<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 Good Will por el costo menos las amortizaciones acumuladas y pérdidas por deterioro. En un plazo máximo de 20 años.</p>
MEDICIÓN POSTERIOR DEL GOODWILL	
<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 periodos, se debe proceder a la amortización total de su saldo en el respectivo periodo, revelando las razones que fundamentaron tal conclusión.</p>
REVELACIONES	
<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"> (a) Los nombres y descripciones de las entidades o la combinación de negocios. (b) La fecha de adquisición. (c) El porcentaje de la votación por los instrumentos de capital adquiridos. (d) El costo de la combinación y una descripción de los componentes de ese costo (tales como dinero en efectivo, instrumentos de renta variable e instrumentos de deuda). (e) Los importes reconocidos en la fecha de adquisición para cada clase de 	<p>No se indica en el Decreto 2649 de 1993.</p>

<p>activos de la entidad adquirida, pasivos y pasivos contingentes, incluido el Good Will</p> <p>(f) 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> <p>Para todas las combinaciones de negocios:</p> <p>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 los que:</p> <p>(a) los cambios resultantes de las combinaciones de negocios.</p> <p>(b) las pérdidas por deterioro.</p> <p>(c) las cesiones de las empresas adquiridas previamente.</p> <p>(d) otros cambios.</p>	
--	--

DIFERENCIAS ADVERTIDAS

Entendidas las normas contables colombianas como las desarrolladas por el Decreto reglamentario número 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 PYMES no existe 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. En el artículo 29 para aclarar que respecto de las combinaciones de negocios se deben preparar estados financieros extraordinarios, de hecho no se especifica, las revelaciones particulares que en ellos se deben efectuar y el tratamiento para

reconocer y valorar 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 Good Will, al de los activos intangibles, incluyendo lo establecido en el estatuto tributario en el cual se advierte que el Good Will 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 es cierto 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 para PYMES 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 para PYMES exige el registro del método de adquisición también llamado el 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 este tiene un impacto en el crédito mercantil reconocido tanto para efectos financieros, contables como de impuestos.

Por lo cual la norma internacional para PYMES 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.

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

3. ELEMENTOS DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1 INSTRUMENTOS FINANCIEROS BÁSICOS

Preparado por: César Salazar

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, 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 estos se han clasificado en:

- Instrumentos financieros básicos
- Otros instrumentos financieros

Dentro de los instrumentos financieros básicos encontramos:

- Efectivo
- Cuentas por cobrar
- Inversiones en acciones,
- Instrumentos de deuda (activos y pasivos).
- Prestamos (activos y pasivos).

En Colombia no existe tal definición, sin embargo si existen definiciones, criterios de reconocimiento, medición y revelación aplicables a algunas de las partidas que cumplen la definición de instrumentos financieros: Inversiones (Art. 61 D.2649/93), Cuentas por cobrar (Art. 62), Obligaciones financieras (Art. 74) Cuentas y documentos por pagar (Art 75) y Bonos (Art. 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.

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
<u>MEDICION INICIAL:</u>	

<p>Al costo, excepto los que se miden al valor razonable.</p> <p><u>Si el costo no es equivalente al precio de contado, el costo se mide al valor presente de los flujos futuros.</u></p>	<p>También al costo.</p> <p><u>No se utiliza el valor presente,</u></p> <p>Las cuentas por cobrar <u>pueden</u> medirse a su valor presente.</p>
<p><u>MEDICION POSTERIOR:</u></p>	
<p>AL COSTO O COSTO AMORTIZADO:</p> <p>Se utiliza el método de la tasa de interés efectiva para instrumentos de deuda a largo plazo (Activos y pasivos).</p> <p>A VALOR RAZONABLE:</p> <p>Las inversiones <u>simples</u> en acciones comunes y preferentes se miden a su <u>valor razonable</u>, salvo si este no se puede medir de forma fiable.</p> <p><u>La jerarquía para determinar el valor razonable no incluye el valor intrínseco.</u></p> <p>Al ajuste se lleva a resultados.</p>	<p>AL COSTO O COSTO AMORTIZADO:</p> <p>No se especifica si se debe usar el método de la tasa de interés efectiva o amortización lineal.</p> <p>Inversiones de deuda (D.2650/93) y bonos por pagar.</p> <p>A VALOR DE REALIZACION:</p> <p>Las inversiones diferentes a los títulos de deuda se llevan a <u>valor de realización.</u></p> <p><u>El valor intrínseco puede utilizarse como valor de realización.</u></p> <p>El ajuste se lleva a resultados o <u>patrimonio.</u></p>
<p>Los demás a costo (pasivos) o costo menos deterioro (activos).</p>	<p>Los demás al costo (pasivos) o costo menos provisiones (activos).</p>

IFRS for SMEs	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
REVELACIONES	
<p>Deben revelarse políticas contables y otra información que se consideren relevantes para evaluar el impacto de los instrumentos financieros en los estados financieros.</p> <p>Existen requisitos mínimos de revelación: Bases para determinar el valor razonable.</p>	<p>Existen requerimientos específicos de revelación. (Artículos 115 y siguientes).</p>

CONCLUSIONES

En relación con la norma internacional para pequeñas y medianas empresas 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.

3.2 PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Preparado Por: 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 lo 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 al tratamiento para propiedades planta y equipo.

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
<u>MEDICION INICIAL:</u>	
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 <u>el componente financiero queda incluido en el costo.</u>
<u>MEDICION POSTERIOR:</u>	
Al valor razonable <u>con cambios en resultados,</u> <u>No se deprecia.</u>	Propiedades planta y equipo: Se ajusta al <u>valor realizable, presente o actual</u> mediante avalúo cada tres años. <u>El ajuste se lleva al resultado o patrimonio.</u> <u>Se deprecia.</u>

<u>REVELACIONES</u>	
<p>Debe revelarse una amplia lista de información que debe revelarse, entre las cuales se destacan:</p> <p>Bases para determinar el valor razonable</p> <p>Restricciones sobre la posibilidad de realizar el activo.</p> <p>Conciliación entre los saldos iniciales y finales de las propiedades de inversión.</p>	<p>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.</p>

CONCLUSIONES

En relación con la norma internacional para pequeñas y medianas empresas 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.

3.3 INVENTARIOS

Preparado Por: Jaime Arturo Marín

DEFINICIÓN:

- El documento NIIF-PYMES indica que los inventarios son activos:
 - a) Mantenidos para la venta en el curso ordinario de los negocios
 - b) Utilizados en el proceso de producción para la venta
 - c) En la forma de materiales o suministros a ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios

Esta sección aplica a todos los inventarios excepto:

- 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 a la actividad agrícola y producción agrícola en la cosecha.
- El Decreto 2649 define los inventarios como los *bienes corporales* 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.

La gran diferencia en la definición entre estos dos estamentos, radica en que en Colombia los inventarios son bienes corporales, mientras que en NIIF-PYMES, no lo son. De esta manera en Colombia no podríamos hablar de los costos de los inventarios de un proveedor de servicios, tal y como lo plantea NIIF-PYMES.

MEDICIÓN INICIAL:

- La medición inicial de los inventarios en el documento NIIF-PYMES, indica que hace parte de esa medición el precio de compra, los aranceles, los transportes, el mantenimiento, los materiales, los servicios y los impuestos siempre y cuando estos no tengan la característica de ser cobrables a la administración de impuestos.
- 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.

En NIIF-PYMES, tanto la diferencia en cambio como el factor de financiación serán parte de los gastos del periodo en el cual se incurran.

MEDICIÓN POSTERIOR:

- Después del reconocimiento inicial, el documento NIIF-PYMES plantea que los inventarios deben ser medidos al menor entre:
 - a) El costo, y
 - b) El precio de venta estimado, menos los costos de terminación y los costos de ventaAdicionalmente 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.
- 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 periodo, los inventarios deben ajustarse al valor neto de realización.

Donde realmente se encuentra una diferencia es en los *montos anormales de desperdicio*, ya que la práctica colombiana indica que estos rubros se consideran como parte del costo

de los inventarios, mientras que en NIIF-PYMES, estos montos se deben reconocer como gastos en el periodo en el cual son incurridos.

REVELACIONES:

Las revelaciones establecidas en NIIF-PYMES y en el Decreto 2649, son bastante similares, por lo tanto no hay diferencias sustanciales en este aspecto.

CONCLUSIONES:

Al comparar NIIF-PYMES con el Decreto 2649 respecto a los inventarios, podemos concluir que existen 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 solo 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 periodo 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.

3.3 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Preparado por: Jaime Arturo Marín

DEFINICIÓN:

El documento NIIF-PYMES 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 anterior definición no se aleja de la establecida por el Decreto 2649, pero si hay una discrepancia cuando se refiere a los repuestos de propiedad planta y equipo y a los equipos auxiliares, ya que la NIIF-PYMES indica que estos son también propiedad planta y equipo, mientras que en Colombia, usualmente estos equipos auxiliares se clasifican como inventarios.

MEDICIÓN INICIAL:

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.

Bajo NIIF-PYMES, 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-PYMES, 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.

MEDICIÓN POSTERIOR:

Tanto el Decreto 2649, como el documento de NIIF-PYMES, establecen que la medición posterior de la propiedad, planta y equipo se debe realizar al costo.

En Colombia, al cierre del periodo de adquisición o formación y por lo menos cada tres años, es necesaria una nueva medición que se verá reflejada en provisiones o valorizaciones, según sea el caso.

REVELACIONES:

En términos generales, las revelaciones planteadas en NIIF-PYMES y en el Decreto 2649, son bastante similares, pero se puede observar una diferencia cuando el documento NIIF-PYMES, solicita una conciliación del importe en libros, al comienzo y al final del periodo, ya que expresamente esta conciliación no la menciona el Decreto 2649.

CONCLUSIONES:

Al comparar NIIF-PYMES con el Decreto 2649, respecto a la propiedad, planta y equipo, podemos extraer cuatro diferencias:

1. Los equipos auxiliares o los repuestos no podrán catalogarse como inventarios, estos 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, estos deben reconocerse en los resultados del periodo correspondiente.
3. En la medición inicial de la propiedad, planta y equipo, se debe realizar la estimación de los costos de desmantelamiento e incluírselos a los costos del activo. Este rubro también se reconocerá como un pasivo para la entidad.
4. Dentro de las revelaciones se deberá incluir una conciliación del importe en libros al comienzo y al final del periodo.

3.4 ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DEL GOODWILL

Preparado Por. Gustavo Díaz.

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 este, el costo o valor puede ser medible, entre otros.

Medición Inicial: Se reconocen inicialmente al costo, y si es derivado de una combinación de negocios, siempre que no sea el good will, se reconocen 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 R&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.

Medición Posterior: La entidad valorará sus activos intangibles al costo menos su amortización acumulada y los ajustes por pérdidas de deterioro acumuladas.

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 P.P y E, por ejemplo.

Sobre el valor residual establece la norma que puede ser cero, a menos que exista el compromiso de compra – venta por un tercero de la compra del activo ó que exista un mercado razonable para el activo que permita determinar el valor residual del activo, con base en ese mercado.

Revelaciones: Las compañías deberán revelar, en lo pertinente a sus intangibles:

- (a) Vidas útiles y porcentajes de amortización establecidos
- (b) Métodos de amortización
- (c) Importe bruto en libros, así como la amortización acumulada
- (d) Partida en la que finalmente es cargada esa amortización (Estado de resultados ó Estado de Resultado integral)
- (e) Conciliaciones entre el importe al inicio y al final del período, que incluya entre otros: Adiciones, cesiones, pérdidas por deterioro, etc.

Otros Aspectos: Por cambios tecnológicos, 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,

La Norma Local.

El Artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 define los activos intangibles, definición muy similar al IFRS for SMEs. Establece igualmente que son activos amortizables, con una vida útil definida y finalmente establece que al cierre del ejercicio se deben reconocer las posibles contingencias de pérdida, acelerando su amortización.

Conclusión:

Teniendo, en principio las mismas bases, la norma para SMEs es mucho más detallada, reconoce temas como 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 estos. Finalmente, reconoce por separado las pérdidas por deterioro sobre este activo y no solo la aceleración o no en la amortización del intangible, como si lo hace la norma local.

3.5 ARRENDAMIENTOS

Preparado Por: Gustavo Díaz

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 ó transferencia de los beneficios y riesgos inherentes al bien del arrendador al arrendatario.

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 de recursos naturales, contratos de licencias para películas cinematográficas, etc.

Clasificación: Dentro de 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 que

llega a establecer la tasa de interés implícita en el arrendamiento para calcular el valor presente antes mencionado.

Medición Inicial: 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.

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.

Revelación: 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:

- (a) Para cada clase de activo, revelar el importe neto en libros.
- (b) 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.
- (c) Una descripción general de los contratos de arrendamiento, incluyendo posibles restricciones impuestas o derivadas del mismo.

Otros Aspectos: Adicionalmente, la norma da las pautas para el reconocimiento contable del contrato de arrendamiento en ambos casos, tanto para el arrendador como para el arrendatario. Estas pautas incluyen criterios de revelación

Finalmente, otras transacciones como el leaseback son tratadas por la norma y aclara que su tratamiento contable depende del tipo de arrendamiento del que se hable.

La Norma Local.

Dentro de su estructura, el Decreto 2649 de 1993 no hace ninguna referencia al respecto. Las pautas para la clasificación, registro y presentación del leasing 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.

Conclusión:

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

3.6 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

Preparado Por: Julián Pineda

PROVISIONES

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
DEFINICIÓN:	
Pasivos con incertidumbre en su cuantía o vencimiento	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 MEDICION	
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

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
MEDICIÓN INICIAL:	

El mejor estimado de la cantidad requerida para cancelar la obligación.	Mejor estimación del valor de 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.	No se contempla el descuento de su valor.
MEDICION 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.

CONTINGENCIAS

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
RECONOCIMIENTO:	
Pasivos contingentes y activos contingentes no son objeto de reconocimiento.	Contingencias eventuales y remotas y activos contingentes no son objeto de reconocimiento en el balance general.
Se revelan, salvo que la salida de recursos sea remota o que fuera <i>perjudicial</i> para la entidad revelar el pasivo contingente.	Se reconocen en cuentas de orden.
PRINCIPALES REVELACIONES	
Conciliación de saldos al inicio del período. Contingencias no reveladas.	

CONCLUSIONES

El decreto 2649 contiene un tratamiento contable similar de provisiones y contingencias al del IFRS para SMEs
Se requiere la inclusión del descuento de valores futuros para reconocer el valor del dinero en el tiempo.
Se requiere mejorar las revelaciones sobre la naturaleza, estimaciones, incertidumbres y movimientos de las provisiones.

3.7 PASIVOS Y PATRIMONIO

Preparado Por: Julián Pineda

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
CLASIFICACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS COMO PASIVO O PATRIMONIO :	
Se basa principalmente en las definiciones de pasivo y patrimonio: 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.
EMISION 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.

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
EMISION DE ACCIONES U OTROS	

INSTRUMENTOS PATRIMONIALES:	
<p>Medición:</p> <p>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)</p> <p>Si el efecto del dinero en el tiempo es material, la medición inicial debe reconocerse bajo una base del valor presente.</p>	<p>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.</p> <p>Los costos de emisión se reconocen en el resultado o se difieren como gastos preoperativos.</p> <p>No se contempla el descuento del valor.</p>

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
<p>DEUDA CONVERTIBLE EN PATRIMONIO</p>	
<p>Debe separarse el componente del pasivo y el componente del patrimonio. (Valores razonables)</p>	<p>No se contempla.</p> <p>No se separan los componentes de la deuda convertible. Se transfieren al patrimonio en la conversión.</p>
<p>PARTICIPACION NO CONTROLADORA Y TRANSACCIONES EN ACCIONES DE LA SUBSIDIARIA</p>	
<p>Participación no controladora. Debe incluirse dentro del patrimonio.</p> <p>Los cambios en la participación de una subsidiaria que se consolida se tratan como transacciones entre propietarios.</p>	<p>Interés minoritario. Se suele presentar en una línea entre el pasivo y el patrimonio.</p> <p>No se contempla.</p>

CONCLUSIONES

El decreto 2649 no contiene guías sobre la clasificación de instrumentos financieros como pasivo o patrimonio. Existen 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 la inclusión del descuento de valores futuros para reconocer 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 posición financiera.

3.8 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Preparado Por: Gustavo Toscano

La Norma 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.

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
MEDICIÓN:	
Valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Aplazamiento en el pago: El valor razonable será el VP de los Flujos Futuros descontados a una tasa de interés de mercado.	Art. 96. "Monto Correcto": Usualmente se reconocen por el valor Nominal
INTERCAMBIO DE BIENES O DE SERVICIOS:	
No se reconocen: Bienes y servicios de similar naturaleza y valor, cuando son bienes y	No se contempla

servicios diferentes pero el intercambio no tiene carácter comercial. Se reconocen: Cuando los bienes son vendidos o los servicios son intercambiados por productos y servicios distintos en una transacción comercial.	
IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
RECONOCIMIENTO:	
Tratamiento similar. En IFRS for SMEs existen ejemplos ilustrativos sobre el tema de reconocimiento de ingresos.	
CONTRATOS DE CONSTRUCCION	
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.	Según el grado de avance o contrato terminado pero no se desarrolla el concepto.
METODO DEL PORCENTAJE DE AVANCE:	
Este método se utiliza para reconocer los ingresos procedentes de la prestación de servicios y de los contratos de construcción	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.
OTROS (Intereses, Regalías, Dividendos:	
Intereses se reconocen por el Método del Interés efectivo No los contempla	Tratamiento similar para Regalías y dividendos Ingresos por daciones en Pago y Diferencia en Cambio

3.9 COSTOS POR PRÉSTAMOS

Preparado Por: Gustavo Toscano.

En esta sección se 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.

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
RECONOCIMIENTO:	
La entidad reconocerá todos los costos por intereses como un gasto en el resultado del período en el que se incurre en ellos.	Los gastos financieros en los cuales se incurra para la adquisición o construcción de activos, se deben capitalizar hasta tanto no concluya el proceso de puesta en marcha, o que tales activos se encuentren en condiciones de utilización o enajenación
REVELACIONES:	
Se requiere la revelación de los costes 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.

3.10 SUBVENCIONES DEL GOBIERNO

Preparado Por: Edgar Salazar

DEFINICIONES

Las subvenciones del gobierno son definidas en el IFRS para PYMES 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 existe una definición explícita ni se prescribe el tratamiento contable de las subvenciones. El decreto 2650 muestra que deberían reconocerse como ingresos, al incorporar una cuenta de ingresos llamada subvenciones. Sin embargo No se contempla información adicional.

ANÁLISIS COMPARATIVO

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
<p>RECONOCIMIENTO</p> <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 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 pero sin ninguna guía de reconocimiento.</p>
<p>MEDICION</p> <p>Al valor razonable del activo recibido o por recibir.</p>	<p>No se contemplan criterios de medición.</p>
<p>REVELACIONES</p>	
<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>	<p>No se contemplan.</p>

CONCLUSIONES

El decreto 2649 no especifica el tratamiento contable de las subvenciones del gobierno. IFRS para PYMES, contiene un método simplificado y coherente para el reconocimiento de todas las subvenciones del Gobierno, que puede ser incorporado en la normatividad Colombiana.

3.11 PAGOS BASADOS EN ACCIONES

Preparado Por: Edgar Salazar

Los pagos basados en acciones son transacciones en donde una entidad adquiere bienes o servicios a cambio de instrumentos de patrimonio, 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 IFRS.

ANÁLISIS COMPARATIVO

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
<p>RECONOCIMIENTO</p> <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 con 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</p>	<p>No se contemplan criterios específicos de reconocimiento.</p>

<p>pasivo.</p>	
<p>MEDICIÓN:</p> <p>Pagos basados en acciones liquidados en instrumentos de patrimonio.</p> <p>Deben medirse al valor razonable de los bienes y servicios recibidos o cuando este 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.</p> <p>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>	<p>No se contemplan principios de medición.</p>
<p>PAGOS CON OPCIONES DE LIQUIDACIÓN:</p> <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> <p>La entidad tenga prácticas pasadas de liquidar mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.</p> <p>La opción no tenga carácter comercial: El importe de la liquidación en efectivo es inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio.</p>	<p>No se contempla tratamiento contable</p>

<p>PRINCIPALES REVELACIONES:</p> <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>	<p>No se contemplan revelaciones</p>
---	--------------------------------------

CONCLUSIONES

Existen compañías en Colombia que realizan transacciones de pagos basados en acciones, principalmente con sus empleados. Recientes leyes comerciales como la ley 1258 de 2008, plantean escenarios que implican realizar pagos basados en acciones.

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

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

3.12 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Preparado Por: Andrés Felipe Rubiano.

El proceso de globalización contable amerizó en Colombia en un mar de discusiones locales sobre su pertinencia, logros y debilidades...

A raíz de la expedición de la Ley 1314, en la cual involucra la Contabilidad Financiera colombiana en el escenario internacional, la academia es la llamada a realizar los acercamientos en representación de la profesión, y debe ser la primera organización en participar activamente en la construcción del nuevo modelo contable.

Este documento es el resultado de todo un proceso de análisis desarrollado por la Pontificia Universidad Javeriana desde el año 2001 con su estudio denominado “Revisión

académica sobre las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia”⁷, en el que se ha tratado de aproximar los cambios contables internacionales hacia los profesionales nacionales.

Los esfuerzos por llegar a una correcta implementación de estas normas internacionales deben ser enormes y enérgicos, lográndose exclusivamente si se inician desde este preciso momento; por tal motivo, en este documento serán tratados las Secciones 27 y 28 de la publicación de NIIF para PYMES, las cuales hacen referencia al Deterioro de Valor de los Activos y los Beneficios a empleados, respectivamente.

El alcance de este escrito obedece exclusivamente a una comparación entre la normatividad contable colombiana y las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES, identificando las similitudes y los vacíos que contiene la normatividad colombiana.

La presente sección 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 Good Will).

El decreto 2649 no establece una normatividad específica acerca del Deterioro de valor. Se podría pensar que hay un acercamiento con los IFRS al referirse a la provisión de acuerdo a los avalúos técnicos cada tres (3) años. Sin embargo, más allá de esta provisión, falta analizar la oportunidad y la relevancia de la información bajo este modelo.

El primer cambio que se presenta entre los dos (2) marcos comparados, es la terminología usada y su respectiva definición e impacto en los estados financieros. A través de la siguiente tabla, se expondrán los términos actuales (DR 2649) y los que se tendrán que incluir o adicionar, para la medición posterior de los elementos anteriormente enunciados:

Normatividad Colombiana	IFRS for SME'S
Artículo 10 y Artículo 64. 1. Costo Histórico 2. Valor Actual o de Reposición 3. Valor de Realización o de mercado • Valor Neto de Realización. 4. Valor presente o descontado	1. Importe en Libros. 2. Valor neto Realizable 3. Valor Recuperable 4. Valor Razonable menos los costos asociados a las ventas. 5. Valor de Uso

⁷ <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/CEDCPUJ/CONCEPTO/Finrevinic.doc>

	6. Unidad Generadora de Efectivo
--	----------------------------------

Debemos destacar que en el marco colombiano no hay una definición tan amplia de ningún concepto como si lo hay en las IFRS para PYMES, lo cual tiende a presentar confusiones en la aplicación de uno u otro.

Es muy importante destacar la forma de agrupar los activos como unidades generadoras de efectivo propuesta por IASB, haciendo muy relevante que el análisis del Valor Recuperable se asocie a los flujos de efectivo proporcionados por los activos.

Es importante conocer que nos dice el DR 2649 al respecto de la medición posterior de los inventarios, los cual resumo en la siguiente tabla:

Normatividad Colombiana	IFRS for SME'S
<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, tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Diferencia en el concepto de Valor Neto de Realización (se toma precio de venta estimado, no valor de mercado). • 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.

En conclusión, en Colombia solo se hacen las mediciones a cierre de período. Según las normas emitidas por IASB debe hacerse en cada fecha de reporte. El concepto de Valor Neto realizable difiere de un marco a otro. Es muy limitada la conceptualización que expone el Decreto 2649 de 1993.

Para otros activos (Propiedad, Planta y Equipo e Intangibles), el concepto de Deterioro de Activos se maneja como se explica a continuación:

Normatividad Colombiana	IFRS for SME'S
<p>Artículo 64 (PPE). 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>	<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 costo de venta y el valor en uso. Cuando no se pueda identificar el valor recuperable de un activo individual, se aplicará al grupo de activos identificables más pequeños. • Si existe 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. • Existen indicadores de deterioro.

Al realizar la comparación, objeto de este documento, debemos señalar que al trabajar con las IFRS para PYMES, se mide el Deterioro siempre y cuando a la fecha de reporte existan indicios de que un activo se ha deteriorado.; de lo contrario no se estimará dicha pérdida.

3.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Preparado Por: Andrés Felipe Rubiano.

Es muy pertinente iniciar esta comparación trayendo la conceptualización enunciada en las IFRS para PYMES:

“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”.

Basándonos en esta definición, y haciendo una búsqueda en el Decreto 2649 de 1993, encontramos los artículos 76 y 77, que presentan los criterios de reconocimiento de las obligaciones laborales y pensiones de jubilación, respectivamente.

Si analizamos las normas enunciadas, vemos que las temáticas planteadas hacen parte de lo trabajado por las IFRS, pero no en su totalidad. Si se pretendiera que tuvieran los mismos criterios, se debería traer lo siguiente:

1. Beneficios a los empleados en el corto plazo.
2. Beneficios Post – empleo
3. Beneficios a los empleados a largo plazo.
4. Beneficios por terminación

Bajo ambos marcos normativos, el tratamiento contable de las obligaciones laborales a corto plazo es similar en cuanto a su reconocimiento y medición. Esta 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 post empleo), en donde la entidad solo tiene la obligación de realizar unos aportes fijas a un fondo, quien es una entidad separada.

Se advierten varias diferencias en el reconocimiento y medición de los planes 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.

Sin embargo, no se está afirmando que en Colombia no haya normatividad al respecto. La normatividad existe, siendo emitida por los entes de supervisión y control (Superintendencias), lo cual no es del alcance del presente trabajo.

3.14 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Preparado Por: Camilo Calderón

Decreto 2649 de 1993.

Artículo 67. Activos diferidos:

“Se debe contabilizar como impuesto diferido debito 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 generara suficiente renta gravable en los periodos en los cuales tales diferencias se reviertan”

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”

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 perdidas fiscales y el exceso de renta presuntiva que generan un menor impuesto en periodos futuros.

No desarrolla varios conceptos que deben considerarse en la determinación y cuantificación del impuesto.

IFRS for SMEs

El enfoque central del impuesto diferido bajo IFRS 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 periodos futuros.

Conclusión

Debe 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 IFRS es una comparación de cifras de la situación financiera, mientras que en el Decreto se prefiere elementos del estado de resultados contable y fiscal.

3.15 OTROS INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Preparado Por: Camilo Calderón

El Decreto específicamente no contempla nada en relación con este tema, por lo cual de incorporarse debe recogerse todas las guías señaladas en IFRS.

3.16 CONVERSIÓN DE LA MONEDA EXTRANJERA

Preparado Por: Rafael Manosalva

Operaciones en moneda extranjera

En esta sección se prescribe la forma de incluir las transacciones en moneda extranjera y las operaciones extranjeras en los estados financieros de una entidad y la forma de convertir los estados financieros en una moneda de presentación.

Consideraciones generales

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.

Alcance

La contabilidad de instrumentos financieros denominados en moneda extranjera y la contabilidad de coberturas de partidas en moneda extranjera se tratan en la sección 11, Instrumentos financieros básicos y la Sección 12 Otros instrumentos financieros.

Moneda funcional

Aplicación decreto 2649: para el caso del decreto 2649 tiene como definición “*signo monetario del medio en el cual el ente principalmente obtiene o usa su efectivo*”. En Colombia es el peso por expresa disposición del artículo 50.

Aplicación Sección 30: para el caso de la sección, utiliza principalmente la misma definición sin embargo amplía los factores a considerar para la selección de la moneda funcional. La moneda funcional es la moneda la moneda del entorno económico principal

en que opera una entidad. Los factores más importantes para determinar su moneda funcional son:

- a) La moneda:
 - 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.

- 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).

Reconocimiento inicial

Una transacción en moneda extranjera es una operación que se denomina o exige su liquidación en una moneda extranjera, incluidas las transacciones que se produce cuando una entidad:

- a. compra o vende bienes o servicios cuyo precio está denominado en una moneda extranjera;
- b. presta o toma prestados fondos, si los importes a pagar o por cobrar están denominados en moneda extranjera
- c. de otra manera adquiere o disponga de activos, o incurre en o liquida pasivos, denominados en una moneda extranjera.

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.

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 utilizado para todas las transacciones en cada moneda extranjera que se efectuaran durante ese período. Sin embargo, si los tipos de cambio fluctúan de forma significativa, el uso de la tasa promedio para un período es inapropiado.

Reconocimiento posterior

Al final de cada período de reporte, la entidad debe

- a. convertir las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando el tipo de cierre,
- b. 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
- c. 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.
- d. 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

Revelación

La entidad revelará la siguiente información:

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.

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.

Conclusiones

La sección 30 incorpora factores de decisión que implican que la entidad debe seleccionar la moneda funcional entendiendo la dinámica de los negocios actuales y que no necesariamente el domicilio principal es el determinante de la selección de la moneda funcional. Es así como 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 de las partidas no monetarias que han sido reconocidas inicialmente al valor razonable.

3.17 ACTIVIDADES ESPECIALES

Preparado Por: Víctor Villamizar

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
Definición:	
<p>Provee una guía de reporte financiero de tres tipos de actividades especializadas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Agricultura 2. Extracción 3. Servicios de concesión <p>En dichas actividades se describe la definición de las actividades y sus tratamientos contables.</p>	<p>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”.</p>
Conclusión:	
<p>Debe identificarse la necesidad de incluir en la norma principal colombiana algún tipo de actividad en especial o si con la norma básica de características y prácticas de cada actividad es suficiente.</p>	

4. REVELACIÓN

4.1 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA

Preparado Por: Víctor Villamizar

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
Definición:	

<p>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.</p> <p>Existen dos tipos de eventos, los que implican ajuste y los que implican revelación.</p>	<p>No se presenta definición, sin embargo si tratamiento contable. Artículo 59. DR 2649.</p>
Fecha Límite:	
Fecha autorización para publicación.	Fecha de emisión.
Tratamiento Contable y Revelación:	
<p>Si existe evidencia de condiciones existentes antes de la fecha de reporte se debe realizar ajustes a los estados financieros reportados.</p>	<p>Tratado igual en las normas técnicas, artículo 59 del decreto 2649.</p>
<p>Condiciones que surgen después de la fecha de reporte 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. <p>Se presentan ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste.</p>	<p>Se deben revelar los hechos realizados luego de la fecha de corte, que puedan afectar la situación financiera y las perspectivas del hecho económico.</p>
Conclusión:	
<p>En la normatividad colombiana falta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incluir una definición pertinente 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 	

4.2 INFORMACIONES A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

Preparado Por: Víctor Villamizar

IFRS for SMEs	Normatividad Colombiana
Definición:	
Presenta una definición clara de lo que debe entenderse por parte relacionada.	No se observa ninguna definición al respecto en el DR 2649. Existen regulaciones no contables (Ej.: Art. 450 E.T.) que describen casos en donde existe 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 periodo 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, 	<p>En el artículo 115 menciona que debe revelar como mínimo la naturaleza y la cuantía de “Activos, pasivos y operaciones realizadas con vinculados económicos, propietarios y administradores.</p> <p>Describiendo la naturaleza de la vinculación, así como el monto y las condiciones de las diferentes partidas y transacciones.</p>

<p>control conjunto o influencia significativa</p> <p>c. Personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora</p> <p>d. Otras partes relacionadas</p>	
<p>Condiciones que surgen después de la fecha de reporte debe revelar:</p> <p>3. La naturaleza del evento</p> <p>4. Un estimado del efecto financiero o una declaración de que tal estimado no pudo realizarse.</p>	<p>Se deben revelar los hechos realizados luego de la fecha de corte, que puedan afectar la situación financiera y las perspectivas del hecho económico.</p> <p>Ejemplos</p>
<p>Conclusión:</p>	
<p>En la norma principal colombiana se puede incluir un mayor nivel de detalle de los requisitos mínimos de revelación de las transacciones con partes relacionadas.</p>	

4.3 HIPERINFLACIÓN

Preparado Por: Rafael Manosalva

Para el caso colombiano el decreto número 1536 de 2007, eliminó la aplicación de ajustes integrales por inflación.

Alcance

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.

Consideraciones generales

Los indicadores de la hiperinflación:

(a) 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.

(b) 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.

(c) 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 periodo es corto.

(d) Las tasas de interés, salarios y precios se ligan a un índice de precios.

(e) La tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100 por ciento.

Unidad de medida en los estados en los estados financieros.

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.

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.

Procedimiento para reexpresar las partidas del estado de situación financiera

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.

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.

Los activos y pasivos vinculados por acuerdos a cambios en los precios, tales como los bonos indizados 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.

Todas las partidas del resultado integral se expresarán en términos de la unidad de medida corriente al final del período de reporte. Por lo 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 homogéneos durante todo el período, puede ser apropiado utilizar una tasa media de inflación.

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.

Revelaciones

Una entidad a la que se aplica esta sección revelará la siguiente información:

- (a) 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.
- (b) 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.
- (c) el importe de la ganancia o pérdida en las partidas monetarias.

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 es necesario acudir a la reexpresión de los datos contable revelados.

CONCLUSIÓN GENERAL

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 múltiples aspectos no contemplados, lo que en gran medida se debe a que los negocios han ido desarrollándose

mientras que los principios de contabilidad generalmente aceptados no han recogido tales desarrollos.

Se requieren esfuerzos importantes por 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.