

## **Anexo 2. Principales Divergencias en Políticas Contables entre los PGCA en Colombia y las IFRS -NIIF**

## 1. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

### 1.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993 Art. 21, 22, 23, 61, 115, 122
- Decreto 2650 de 1993
- Circular Externa 5 del 2000 Consolidación de Estados Financieros
- Circular Externa 30 de 1997 Régimen legal de Matrices y Subordinadas
- Circular Conjunta 6 del 2005 Método de Participación patrimonial y Crédito Mercantil
- Ley 222 de 1995

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- ***NIC 27 Estados financieros consolidados y separados***
- ***NIC 27 Estados financieros separados<sup>1</sup>***
- ***NIIF 10 Estados financieros consolidados<sup>2</sup>***
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIC 28 Inversiones en Asociadas
- NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
- NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos
- NIIF 11 Acuerdos Conjuntos
- NIC 24 Revelaciones de partes relacionadas
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 8 Segmentos de Operación
- NIIF 1 Aplicación por primera vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-12 Consolidación—Entidades de Cometido Específico.
- CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental.
- CINIIF 17 Distribuciones a los Propietarios de Activos Distintos al Efectivo

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 9 Estados financieros consolidados y separados***
- Sección 14 Inversiones en Asociadas
- Sección 15 Participaciones en Negocios Conjuntos
- Sección 19 Combinaciones de Negocios y Goodwill

<sup>1</sup> Aplicable a partir del 1 de enero de 2013

<sup>2</sup> Aplicable a partir del 1 de enero de 2013.

- Sección 33 Información a revelar sobre partes relacionadas
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

## 1.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

El artículo 35 de la Ley 222 de 1995 establece la obligación de preparar, presentar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, los cuales están definidos en el artículo 23 del Decreto 2649 de 1993, como “(...) aquellos que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio y en la situación financiera, así como los flujos de efectivo, de un ente matriz y sus subordinados, o un ente dominante y sus dominados, como si fuesen los de una sola empresa.

El artículo 35 de la Ley 222 de 1995 establece que las inversiones en sociedades subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial. En el mismo sentido, la Circular Conjunta No. 009 y 013 del 19 de Diciembre de 1996 de las Superintendencias de Sociedades y de Valores, desarrolla los criterios específicos sobre esta materia para las sociedades sometidas a su inspección vigilancia o control.

El artículo 95 de la Ley 488 de 1998 establece la Obligación de informar los estados financieros consolidados por parte de los grupos empresariales. Para efecto de control tributario, a más tardar el treinta (30) de junio de cada año, los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio, deberán remitir en medios magnéticos, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sus estados financieros consolidados, junto con sus respectivos anexos, en la forma prevista en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995, y demás normas pertinentes.

El artículo 261 Código de Comercio, modificado por el artículo 27 de la Ley 222 de 1995, consagra las siguientes modalidades de control: a) **Control interno por participación:** Se verifica cuando se posea más del cincuenta por ciento (50%) del capital en la subordinada, sea directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, o las subordinadas de éstas, b) **Control interno por el derecho a emitir votos constitutivos de mayoría mínima decisoria:** Esta modalidad se verifica cuando se tiene la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea de accionistas, o por tener el número de votos necesario para elegir la mayoría de los miembros de junta directiva, si la hubiere, c) **Control externo:** También denominado contractual, que puede ser ejercido de manera directa o indirecta por la matriz, y se verifica mediante el ejercicio de *influencia dominante* en las decisiones de los órganos de administración, en razón de un acto o negocio celebrado con la sociedad controlada o con sus socios.

El legislador también ha establecido la posibilidad de operación de negocios de sociedades subordinadas mediante el llamado control no societario, el cual es ejercido por una o varias

personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, sea directa o indirectamente, conforme a los supuestos previstos de control en los términos del párrafo del artículo 261 del Código de Comercio, modificado por el artículo 27 de la Ley 222 de 1995, siempre que se verifique que el controlante: a) Posea más del cincuenta por ciento (50%) del capital, b) Configure la mayoría mínima decisoria para la toma de decisiones, c) Ejerza influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad. También se admite la subordinación societaria indirecta, cuando el control sea ejercido por intermedio o con el concurso de las entidades de naturaleza no societaria.

Cuando una entidad paga en una adquisición (compra) un valor superior al valor intrínseco la diferencia se reconoce como crédito mercantil. Las participaciones minoritarias no son presentadas como parte del patrimonio y son medidas por el valor en libros (valor intrínseco). El crédito mercantil bajo normatividad colombiana es considerado un activo intangible y por tanto debe ser amortizado de forma sistemática a 20 años según Circulares Externas expendidas por la Superintendencia Financiera y de Sociedades.

En resumen, las normas contables locales establecen que las inversiones en subordinadas deben ser contabilizadas en los estados financieros individuales por el método de participación patrimonial (Ver artículo 61 del decreto 2649 de 1993 y artículo 35 de la ley 222 de 1995). Para el caso de las entidades subordinadas, sujetas al control de otra entidad, estas deben ser incorporadas dentro de los estados financieros consolidados de la matriz utilizando los procedimientos establecidos para la consolidación. El procedimiento de consolidación aplicado consiste en agregar los estados financieros de ambas entidades y efectuar las eliminaciones de transacciones recíprocas realizadas entre las entidades del grupo.

### **Resumen de la Política NIIF**

#### **IFRS Full**

Las NIIF (NIC 27) establecen que toda entidad que sea controlada (subsidiaria) debe ser consolidada en los estados financieros de la entidad que informa. Cuando una entidad posea el control de otra entidad, la entidad que informa es la suma de las dos entidades, de esta forma se expresa de mejor manera el área de actividad económica sobre el cual se genera información financiera. El control es alcanzado cuando la Empresa tiene el poder para gobernar las políticas financieras y operativas de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

Los resultados de subsidiarias adquiridas o dispuestas (vendidas) durante el año son incluidos en el estado de resultado consolidado desde la fecha efectiva de adquisición y hasta la fecha de efectiva de desapropiación, tal como resulte apropiado.

Cuando sea necesario, deben ser hechos ajustes a los estados financieros de las entidades subsidiarias para alinear sus políticas contables con las políticas utilizadas por la matriz y otras entidades del grupo.

Todas las transacciones entre compañías del grupo, saldos del balance, ingresos y gastos deben ser eliminados en el proceso de consolidación.

Los intereses minoritarios en los activos netos (patrimonio) de subsidiarias consolidadas son identificadas por separado dentro del patrimonio del grupo. Los intereses minoritarios están representados por el valor de las participaciones en la fecha original de la combinación de negocios y las participaciones minoritarias de los cambios en el patrimonio desde la fecha de la combinación.

El patrimonio adquirido debe ser sujeto de revalorización en los estados financieros consolidados de la nueva entidad controlante. No es adecuado incorporar el patrimonio por los valores en libros existentes en la fecha de adquisición. Así mismo, las participaciones minoritarias deben ser medidas por el valor razonable o por la participación proporcional en el patrimonio revalorizado en la fecha de adquisición por su valor razonable.

Las inversiones de subsidiarias (subordinadas), asociadas y negocios conjuntos deben ser medidos en los estados financieros separados (individuales) al costo o al valor razonable. No es aplicable el método de participación patrimonial como criterio de valoración en los estados financieros separados.

#### **IFRS SMEs**

La sección 9 de la NIIF para pymes incluye principios similares a los contenidos en la NIC 27.

### ***Divergencias entre la Política local y la Política NIIF***

#### **Aplicables a IFRS FULL e IFRS SMEs**

Las NIIF contienen directrices para la medición de inversiones en los estados financieros separados (individuales) de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos. En este sentido se establece que dichas inversiones pueden ser medidas al Costo o al Valor Razonable. Cuando las inversiones son medidas al costo el valor de la inversión se registra por el costo originalmente establecido y los dividendos son reconocidos cuando se decretan. Cuando las inversiones son medidas al valor razonable, todo cambio en el valor razonable es reconocido directamente en el estado de resultados. Las normas locales requieren que las inversiones sean medidas por el método de participación o el método del costo (un procedimiento mediante el cual la inversión es mantenida al costo de adquisición y ajustada en períodos posteriores al valor de mercado o al valor intrínseco).

Las NIIF no contemplan la opción de valorar las inversiones en los estados financieros separados por el método de participación patrimonial. Este es un procedimiento aplicable por la entidad que informa para la valoración de inversiones en asociadas y negocios conjuntos pero no aplica para la valoración de estas inversiones en los estados financieros separados (individuales).

Las NIIF requieren que cuando una matriz tenga inversiones en entidades subsidiarias (controladas) la entidad que informa (la que elabora los estados financieros de propósito general) sea la suma de la matriz y sus subsidiarias, esto es los estados financieros consolidados. Una entidad que elabora estados financieros consolidados de su matriz y sus subsidiarias no está obligada a elaborar estados financieros separados.

Cuando los estados financieros separados son preparados, ya sea de forma voluntaria o por requerimientos de orden legal las inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos son registradas en los estados financieros separados al costo o al valor razonable.

En Colombia no se han emitido normas técnicas sobre el tema de consolidación de estados financieros, salvo por la expedición de algunas circulares de la superintendencia financiera y de sociedades para la aplicación del método de participación y la consolidación de estados financieros. En la perspectiva de las NIIF una entidad legal podría no constituir una entidad reportante si su área de actividad se mezcla con otras entidades del sector o de otros sectores y esta no puede ser distinguida sobre una base individual. La inspección, vigilancia y control es un ejercicio que se realiza sobre la información financiera de las entidades separadas y no sobre la información financiera consolidada.

La existencia de diferentes entes reguladores dificulta la aplicación del estándar internacional ya que las disposiciones de carácter especial respecto de la información consolidada y separada hacen complejo el proceso de consolidación de la información financiera. En la estructura actual algunas de las matrices son entidades cotizadas vigiladas por la superintendencia financiera mientras que las entidades subordinadas son entidades no cotizadas vigiladas por la superintendencia de sociedades u otras superintendencias. En las NIIF una matriz (entidad controlante) debe consolidar todas las entidades subsidiarias, sin importar el sector económico en el cual ellas se encuentren.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

En las NIIF para pymes se aplican criterios similares a los contenidos en las NIIF completas. La norma está escrita en un lenguaje simplificado para facilitar su aplicación.

Una Pyme debe adoptar como política para la contabilización de sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta: a) el costo menos deterioro del valor, o b) el valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

## 2. INVERSIONES EN ENTIDADES ASOCIADAS

### 2.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993 Art. 21, 22, 23, 61, 115, 122
- Decreto 2650 de 1993
- Circular Externa 5 del 2000 Consolidación de Estados Financieros
- Circular Externa 30 de 1997 Régimen legal de Matrices y Subordinadas
- Circular Conjunta 6 del 2005 Método de Participación patrimonial y Crédito Mercantil
- Ley 222 de 1995

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- **NIC 28 Inversiones en asociadas**
- **NIC 28 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos<sup>3</sup>**
- NIC 27 Estados Financieros consolidados y separados
- NIC 27 Estados Financieros Separados
- NIIF 10 Estados Financieros Consolidados
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos
- NIIF 11 Acuerdos Conjuntos
- NIC 24 Revelaciones de partes relacionadas
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental.

#### *IFRS SMEs*

- **Sección 14 Inversiones en asociadas**
- Sección 9 Estados Financieros Consolidados y separados
- Sección 15 Participaciones en Negocios Conjuntos
- Sección 19 Combinaciones de Negocios y Goodwill
- Sección 33 Información a revelar sobre partes relacionadas
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

<sup>3</sup> Aplicable a partir del 1 de enero de 2013.

## 2.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

Para efectos de valoración las inversiones se clasifican en inversiones temporales y permanentes. A su vez las inversiones permanentes de renta variable se clasifican en inversiones en entidades subordinadas y otras inversiones.

Las inversiones en entidades no subordinadas son valoradas por el costo, al cierre del período se ajustan al valor de mercado o al valor intrínseco, reconociendo provisiones o valorizaciones, según el caso. Los criterios aplicados para la contabilización son los siguientes:

- Si el valor de realización (valor de mercado o valor intrínseco) es superior al valor en libros, la diferencia se expresa como un superávit por valorización, que se lleva en cuentas cruzadas de valuación (Otros activos - Valorizaciones contra Superávit por Valorización).
- Si el valor de realización (valor de mercado o valor intrínseco) es inferior al valor en libros, la diferencia afectará en primer lugar la valorización y el superávit de la misma, si existiere, hasta su monto y en el evento de ser mayor, tal valor se registrará como una provisión con cargo a los resultados del ejercicio.

En resumen, las normas locales utilizan un enfoque mixto para la valoración de las inversiones, son valoradas al costo y al cierre del período son ajustadas al valor de mercado o por el valor resultante de la aplicación del método de participación patrimonial.

### *Resumen de la Política NIIF*

#### **IFRS Full**

Una asociada es una entidad sobre la cual el inversor tiene influencia significativa y no es ni una subsidiaria ni una participación en un negocio conjunto. La influencia significativa es el poder para participar en las decisiones de políticas financieras y operativas de la entidad en la que se invierte, pero no es el control o control conjunto sobre esas políticas.

Las inversiones en entidades asociadas deben ser valoradas en los estados financieros de la entidad reportante por el Método de Participación Patrimonial.

En el evento de que el Inversionista en una asociada prepare estados financieros separados la entidad valora sus inversiones por su costo o por su valor razonable con los cambios reconocidos en el estado de resultados. En el caso de empresas que no cotizan sus títulos en mercado públicos,



la IFRS para pymes permite que una entidad elija su política dentro de un conjunto de opciones: a) el modelo del costo, b) El modelo de Valor Razonable, y c) el Método de Participación patrimonial.

Cuando un inversionista clasifique una inversión en una asociada como un activo no corriente mantenido para la venta (Ver NIIF 5) dicha inversión se mide por el menor valor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta.

Cuando exista un exceso del costo de adquisición sobre la participación de la entidad en el valor razonable neto de los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes de la asociada, dicha diferencia es como goodwill. Este es incluido dentro del valor en libros de la inversión sin necesidad de separarlo y es evaluado por deterioro como parte de la inversión.

Cuando el costo de adquisición sea inferior a la participación en el valor razonable neto de los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes, dicha diferencia es reconocida como ingreso en el estado de resultados.

Cuando existan transacciones entre el inversionista y la entidad asociada, los beneficios y pérdidas originados en la transacción son eliminados hasta la extensión de las participaciones del grupo en la entidad asociada.

Al cierre del período una entidad debe verificar que el valor en libros no exceda el importe recuperable de la Inversión. El importe recuperable de la inversión corresponde técnicamente a una estimación del valor de uso o del valor razonable estimado a partir de metodologías de flujos de caja descontados o la estimación del valor presente de los flujos de dividendos y liquidación final de la inversión. (Ver NIC 28)

### **IFRS SMEs**

En las NIIF para pymes se aplican criterios similares a los contenidos en las NIIF completas. La norma está escrita en un lenguaje simplificado para facilitar su aplicación.

En la NIIF para pymes se permite que una inversión en una asociada se contabilice por el Método de Participación patrimonial, como procedimiento adicional puede utilizarse el modelo del costo o el modelo del valor razonable con cambios en resultados.

### ***Divergencias entre la Política local y la Política NIIF***

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

No existe el concepto de Inversiones en Asociadas en las normas contables colombianas-. Algunas de las inversiones que no cumplen los requisitos para ser clasificada como subordinadas podrían cumplir los criterios para ser clasificadas como inversiones en asociadas.



Las NIIF exigen que las inversiones en asociadas sean valoradas por el Método de Participación Patrimonial. El modelo del costo y el modelo de Valor Razonable son otros procedimientos que pueden ser aplicados.

Las directrices para aplicación del Método de Participación difieren de las establecidas en el estándar internacional ya que la valoración por dicho método se mezcla con prácticas de medición de deterioro o valorizaciones basadas en el valor intrínseco o valor de mercado.

El ejercicio de uniformar las políticas contables antes de aplicar el método de participación patrimonial y eliminar las transacciones ascendentes y descendentes entre el inversor y la asociada no está claramente establecido en las normas locales.

Las normas colombianas no consideran tratamientos contables diferenciados para la contabilización de inversiones en asociadas. Tampoco existen directrices para la contabilización del crédito mercantil (exceso de costo sobre el valor en libros) incorporado en las inversiones.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

La NIIF para pymes permite que una empresa elija como criterio de política el costo, el valor razonable o el Método de Participación patrimonial. En los estados financieros separados las inversiones deben ser medidas al costo o por su valor razonable.

### 3. PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS – ACUERDOS CONJUNTOS

#### 3.1. Fundamentos normativos

##### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993 Art. 21, 22, 23, 61, 115, 122
- Decreto 2650 de 1993
- Circular Externa 6 de 2009 Contratos de Colaboración
- Circular Externa 5 del 2000 Consolidación de Estados Financieros
- Circular Externa 30 de 1997 Régimen legal de Matrices y Subordinadas
- Circular Conjunta 6 del 2005 Método de Participación patrimonial y Crédito Mercantil

##### *IFRS FULL*

###### **Normas**

- ***NIC 31 Participaciones en negocios conjuntos***
- ***NIIF 11 Acuerdos conjuntos***<sup>4</sup>
- NIC 28 Inversiones en Asociadas
- ***NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos***
- NIC 27 Estados Financieros consolidados y separados
- NIC 27 Estados Financieros Separados
- NIIF 10 Estados Financieros Consolidados
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos
- NIC 24 Revelaciones de partes relacionadas
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

###### **Interpretaciones**

- CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental.
- SIC13 Entidades Controladas Conjuntamente. Aportaciones no Monetarias de los Participantes.

##### *IFRS SMEs*

- ***Sección 15 Participaciones en negocios conjuntos***
- Sección 9 Estados Financieros Consolidados y separados

<sup>4</sup> Aplicable a partir del 1 de enero de 2013

- Sección 14 Inversiones en Asociadas
- Sección 19 Combinaciones de Negocios y Goodwill
- Sección 33 Información a revelar sobre partes relacionadas
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

### 3.2. Descripción general de las políticas

#### **Resumen de la Política Local**

No existen en el decreto 2649 directrices para la contabilización de negocios conjuntos (joint venture). En los PUC, en las normas fiscales o en algunas doctrinas, resoluciones o circulares pueden encontrarse referencias a este tipo de acuerdos, entre otros: Cuentas en Participación, consorcios, Uniones Temporales, Cuentas de operación conjunta, patrimonios autónomos.

Los aportes en negocios de cuentas en participación son registrados en el grupo de inversiones y se exigen registros separados del negocio en cuentas de orden. Los aportes en contratos de asociación son registrados como anticipos o en otros deudores.

Los activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de los contratos de operación conjunta se registran en la contabilidad de los partícipes utilizando en algunos casos criterios similares a los de las inversiones para ajustar el monto de las realizadas en este tipo de negocios.

La Circular Externa 6 del 2009 sobre contratos de colaboración estableció algunas directrices para la contabilización de este tipo de negocios, permitiendo la utilización del método de consolidación proporcional para la incorporación en los estados financieros de los partícipes de su participación en los negocios conjuntos.

#### **Resumen de la Política NIIF**

##### **IFRS Full**

El IASB recientemente emitió la IFRS 11 Acuerdos Conjuntos, que reemplazará a partir del 1 de enero de 2013 la NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos y la SIC-13 Entidades Controladas Conjuntamente—Aportaciones no Monetarias de los Participantes. La nueva norma establece principios para la elaboración de los reportes financieros de los partícipes en un Acuerdo Conjunto.

Un Acuerdo Conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes tienen control conjunto. El control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control y este existe solo cuando las decisiones acerca de las actividades del negocio requieren el consenso unánime de las partes que comparten el control.

Para efectos de establecer los criterios para la contabilización de los acuerdos conjuntos, las NIIF (IFRS11) los clasifican en dos tipos: a) Operaciones conjuntas (Joint Operations), y b) Negocios de riesgo compartido (Joint Venture). Una operación conjunta es un acuerdo conjunto donde las partes que tienen control conjunto tienen derechos sobre los activos y obligaciones por los pasivos relacionados con el acuerdo. Un negocio de riesgo compartido es un acuerdo conjunto donde las partes que tienen control conjunto tienen derechos sobre los activos netos (patrimonio) del acuerdo.

Una entidad determina el tipo de acuerdo en el cual está involucrada considerando sus derechos y obligaciones derivados del acuerdo. Para tal fin evalúa la estructura y forma legal y los términos contractuales del acuerdo y cuando sea relevante otros factores y circunstancias.

Las NIIF requieren que un participe en una operación conjunta (operador conjunto) reconozca y mida los activos y pasivos (y reconozca los ingresos y gastos relacionados) considerando su participación en el acuerdo y las IFRS que resulten aplicables a los activos, pasivos, ingresos y gastos del acuerdo.

Las NIIF requieren que un participante en un Negocio de Riesgo Compartido (Joint Venture) reconozca una inversión y que contabilice esa inversión utilizando el método de participación patrimonial de acuerdo con lo establecido en la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos, a menos que la entidad no esté obligada a aplicar el Método de participación patrimonial.

Cuando un participe en un Negocio de Riesgo compartido estados financieros separados (individuales) debe contabilizar sus participaciones en el Acuerdo por el costo o por su valor razonable, de forma similar a como está establecido para las inversiones en subsidiarias y asociadas.

Resumiendo, un participe en una operación conjunta debe reconocer en relación con sus participaciones en un acuerdo conjunto: a) sus activos y pasivos, incluyendo su participación en cualquier activo o pasivo mantenido o incurrido conjuntamente; b) sus ingresos o su participación en los ingresos derivados de la venta de su participación en la operación conjunta; c) sus gastos, incluyendo su participación en cualquier gasto incurrido conjuntamente. Un participe en un Negocio de Riesgo Compartido (Negocio conjunto) debe reconocer sus participaciones en el negocio aplicando el método de participación patrimonial.

#### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes contiene principios similares a los contenidos en la NIC 31.

La NIIF para Pymes permite que una inversión en un negocio conjunto se contabilice por el Método de Participación patrimonial, como procedimiento adicional al modelo del costo o al modelo de valor razonable.

## *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las NIIF distinguen entre Operaciones Conjuntas (joint operations) y Negocios de Riesgo Compartido (Joint Venture) estableciéndose un tratamiento contable diferenciado para ambos tipos de acuerdos conjuntos. Un Joint Venture supone el control conjunto y su interés es participar en los activos netos (patrimonio) del negocio. En una operación conjunta las partes tienen derechos sobre los activos y obligaciones.

Los negocios de riesgo compartido deben ser valorados en los estados financieros por el Método de participación patrimonial y cuando un participe prepare estados financieros separados dichas participaciones pueden ser medidas al costo o al valor razonable. En las normas colombianas el método de participación se utiliza en los estados financieros individuales de una matriz (controlante) para valorar las inversiones en subordinadas.

En una operación conjunta, un tipo de acuerdo conjunto en el cual el participe tiene derechos sobre los activos y pasivos, el participe debe reconocer sus activos y pasivos y su parte de activos y pasivos conjuntos, sus ingresos y gastos o su parte de los ingresos y gastos conjuntos.

Las normas colombianas no contemplan la aplicación del Método de Participación patrimonial para los Joint Venture y tampoco existen disposiciones que traten el tema de la contabilización de las operaciones conjuntas.

### **Aplicables a IFRS SMEs**

Un participe en un negocio conjunto puede medir en sus estados financieros separados sus participaciones en un negocio conjunto por el método de participación patrimonial como método adicional al costo o valor razonable.

## 4. COMBINACIONES DE NEGOCIOS (GOODWILL)

### 4.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993 Art. 21, 22, 23, 29, 61, 66, 115, 122
- Decreto 2650 de 1993
- Circular Conjunta 6 del 2005 Método de Participación patrimonial y Crédito Mercantil
- Circular Externa 5 del 2000 Consolidación de Estados Financieros
- Circular Externa 30 de 1997 Régimen legal de Matrices y Subordinadas

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- *NIIF 3 Combinaciones de negocios*
- NIC 28 Inversiones en Asociadas
- NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
- NIC 27 Estados Financieros consolidados y separados
- NIC 27 Estados Financieros Separados
- NIIF 10 Estados Financieros Consolidados
- NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos
- NIIF 11 Acuerdos Conjuntos
- NIC 24 Revelaciones de partes relacionadas
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 1 Aplicación por primera vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web
- CINIIF 17 Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo
- CINIIF 19 Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

#### *IFRS SMEs*

- *Sección 19 Combinaciones de negocios y goodwill*
- Sección 9 Estados Financieros Consolidados y separados
- Sección 14 Inversiones en Asociadas
- Sección 15 Participaciones en Negocios Conjuntos
- Sección 33 Información a revelar sobre partes relacionadas
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

## 4.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

No existen en el decreto 2649 directrices para la contabilización de combinaciones de negocios (adquisiciones), esto es criterios para determinar el valor de los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes asumidos, el valor de las contraprestaciones transferidas, el interés minoritario y el goodwill. Algunas normas legales (contenidas en la legislación comercial, financiera o fiscal) permiten la aplicación del método **de unificación de intereses** al contabilizar una fusión de uno o varios negocios. En casos puntuales se permite la aplicación del método de compra o método de adquisición utilizado en los estándares internacionales de contabilidad.

Las disposiciones sobre la forma de determinar el crédito mercantil indican que este se mide como la diferencia entre el valor pagado en la adquisición y el valor en libros del patrimonio adquirido, sin hacer referencias a revaluaciones al valor razonable del patrimonio adquirido o de las contraprestaciones definidas. Este método representa en la práctica una aplicación del método de unificación de intereses, que utiliza como base para la contabilización de las combinaciones de negocios (en fusiones o consolidaciones) los valores en libros del patrimonio de la empresa adquirida.

El crédito mercantil en las normas locales es una partida amortizable que es tratada de forma similar a un activo intangible. No existen disposiciones que establezcan la obligación de separar el goodwill (crédito mercantil) de los activos intangibles, fundamentadas en el supuesto de que el goodwill no es una partida identificable (separable o que se derive de derechos legales).

Las participaciones minoritarias de la entidad que informa son medidas por su valor en libros, estableciéndose este como el resultante de multiplicar el patrimonio contable por el porcentaje de participaciones minoritarias. El Interés minoritario es clasificado entre el pasivo y el patrimonio sin que exista mención expresa sobre si este representa un componente del pasivo o del patrimonio.

De forma más concreta el crédito mercantil solo existe cuando una entidad adquiere un paquete de acciones que le permite obtener el control, dejando sin una regulación explícita a las compras de paquetes de acciones mediante las cuales no se adquiere el control, la compra de los activos netos y la adquisición mediante el mecanismo de fusión. En el caso de las compras de participaciones en entidades no controladas el crédito mercantil pagado que se incorpora en el precio de adquisición es dado de baja en libros al ajustar la inversión al valor intrínseco como sustituto del valor de mercado.



## Resumen de la Política NIIF

### IFRS Full

Toda adquisición (compra) debe ser contabilizada utilizando el **método de compra**<sup>5</sup>.

El costo (contraprestaciones transferidas) de una combinación de negocios es el agregado de los valores razonables (en la fecha de intercambio) de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de capital emitidos a cambio del control de la entidad adquirida.

Los activos identificables de la entidad adquirida, los pasivos y pasivos contingentes asumidos, que cumplan las condiciones para su reconocimiento deben ser reconocidos por sus valores razonables en la fecha de adquisición, excepto por los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) que son clasificados como mantenidos para la venta, los cuales son reconocidos y medidos al valor razonable menos los costos de venta.

El goodwill (crédito mercantil) originado en una adquisición de acciones, en una adquisición por fusión o en la compra de los activos netos o un negocio, es reconocido como un activo e inicialmente medido al costo, siendo este el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación del grupo en el valor razonable neto de los activos identificables, pasivos y contingencias pasivas reconocidas.

Una diferencia negativa en la fecha de adquisición entre el costo y el valor razonable del patrimonio adquirido es reconocida directamente en el estado de resultados. Para tal propósito antes de registrar dicha partida se requiere que se revalúen las participaciones en el valor neto de los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes asumidos. Las participaciones de socios minoritarios en la entidad adquirida deben ser medidas por su valor razonable o por la participación de los socios minoritarios en el valor neto de los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes asumidos, los cuales son medidos por su valor razonable. (Ver NIIF 3).

Las participaciones minoritarias (no controladas) pueden ser medidas por el Valor Razonable o por la participación proporcional en el valor razonable del patrimonio adquirido. El Interés minoritario es un componente del patrimonio y debe ser presentado por separado.

En IFRS Full el goodwill originado en una adquisición no se amortiza, en cambio la partida debe ser sometida a pruebas de deterioro anuales para determinar que el valor en libros no exceda su importe recuperable (mayor valor entre el valor de uso y el valor razonable menos los costos de venta).

---

<sup>5</sup> Este es un método para la contabilización de combinaciones de negocios mediante el cual el patrimonio adquirido, que cambia de control, es medido por el valor razonable en la fecha de adquisición y no por su valor en libros.

La NIIF3 contiene varias excepciones a los principios generales de reconocimiento que aplican al reconocimiento de ciertos tipos de hechos económicos.

### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIIF 3. La sección que trata el tema está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos orientación de los principios.

El goodwill generado en una adquisición se establece de forma similar a lo establecido en la NIIF3. No obstante, el goodwill es una partida amortizable durante su vida útil lo que establece una diferencia con las NIIF completas, que establece que el goodwill es una partida no amortizable sobre la cual se deben efectuar pruebas de deterioro anuales. Cuando la vida útil del goodwill no pueda ser determinada de forma fiable las NIIF sugiere que la vida útil debe estimarse en 10 años.

### ***Divergencias entre la Política local y la Política NIIF***

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

No existen disposiciones contables locales que traten los temas contenidos en la norma de combinación de negocios, esto es criterios para determinar el valor de los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes asumidos, el valor de las contraprestaciones transferidas, el interés minoritario y el goodwill. Las normas contables colombianas en general requieren que el crédito mercantil sea medido como la diferencia entre el valor intrínseco de las participaciones adquiridas y el valor pagado, derivando en un método que reconoce activos identificables y pasivos asumidos e interés minoritario por su valor en libros (método de unificación de intereses).

En una combinación de negocios (adquisición) las NIIF requieren que el patrimonio adquirido sea medido por su valor razonable en la fecha de adquisición. El mismo criterio aplica para la medición de las contraprestaciones transferidas (costo). Las normas locales colombianas no contienen directrices sobre el particular y en general permiten que el patrimonio adquirido y las contraprestaciones transferidas sean medidos por el valor en libros.

Las participaciones minoritarias según las NIIF deben ser medidas por su Valor razonable o por la participación proporcional en los activos identificables, pasivos y pasivos asumidos, medidos por su valor razonable. En las normas colombianas aplicadas para las fusiones o consolidaciones el interés minoritario es medido por el valor en libros.

En una adquisición de negocios llevado a cabo en varias etapas, las NIIF requieren que en la fecha de adquisición (fecha en la que se tome el control) las participaciones anteriormente tenidas sean medidas por su valor razonable. Las normas colombianas no permiten remedir el valor razonable de las participaciones anteriormente adquiridas.

Las NIIF aplican para la adquisición de un Negocio, sin distinguir si estos tienen formas societarias definidas. En las normas locales el crédito mercantil existe solo cuando se adquiere un paquete de acciones que permite tomar el control de la entidad adquirida.

Para las NIIF no es adecuado calcular el goodwill como la diferencia entre el valor en libros del patrimonio y el valor pagado. Esta diferencia debe ser distribuida entre: a) la remediación a valor razonable de los activos y pasivos adquiridos registrados previamente en el balance de la entidad adquirida, b) los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes asumidos no reconocidos previamente en el balance de la entidad adquirida, y c) el goodwill que representa el potencial de beneficios económicos futuros o el monto estimado de activos o pasivos que no cumplen los criterios de reconocimiento. En las normas locales las mediciones se hacen por el valor en libros registrado previamente en la entidad adquirida, sin distinguir si en la entidad adquirida existen partidas que cumplan los criterios de reconocimiento y que puedan ser reconocidas por separado.

Las NIIF completas establecen que el goodwill no es una partida amortizable. Para efectos de determinar que no se ha deteriorado, esta debe ser sometida a pruebas de deterioro anuales. Para las normas locales esta es una partida amortizable y las contingencias de pérdida adicionales del valor amortizado registrado en libros se reconocen acelerando el período de amortización.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

Para determinar el Goodwill o Crédito Mercantil la NIIF para pymes contiene principios similares a los establecidos en la NIIF 3. No obstante, al permitir la amortización del goodwill en períodos posteriores a su reconocimiento inicial (en 10 años) la norma puede encontrar algunas similitudes con la regulación local, que establece la obligación de amortizar la diferencia entre el valor en libros y el valor pagado originada en la adquisición de una entidad.

## 5. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DESCONTINUADAS

### 5.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 111 y 112
- Decreto 2650 de 1993

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
- NIC 27 Estados Financieros consolidados y separados
- NIC 27 Estados Financieros Separados
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 8 Segmentos de Operación
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- CINIIF 17 Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo

#### *IFRS SMEs*

La NIIF para pymes no contiene la norma de activos no corriente mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. No obstante en las secciones de Transición a la NIIF para pymes (35), Estado de resultado integral y estado de resultado (5), Inversiones en Asociadas (14), Impuesto a las Ganancias (29), Propiedades, Planta y Equipo (17), existen algunas referencias sobre el tema, que llevan a concluir que la norma Full puede ser aplicada parcialmente al preparar y presentar los estados financieros.

### 5.2. Descripción general de las políticas

#### **Resumen de la Política Local**

El artículo 111 del decreto 2649 de 1993 contiene algunas directrices para la medición y presentación de activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. En general el decreto 2649 requiere que:

- Cuando se disponga la liquidación de un negocio, se deben identificar los activos respectivos, el método contable utilizado, el período de liquidación y los resultados de las operaciones que se van a discontinuar, estimados hasta la fecha de cesación de funcionamiento del segmento.
- Las pérdidas derivadas de la liquidación de un segmento de negocio deben reconocerse en la fecha en la cual los administradores del ente económico adoptan formalmente la decisión de proceder a dicha liquidación. Las ganancias no se reconocen hasta que se conviertan en efectivo o en otras especies fácilmente convertibles en efectivo.
- La determinación de la ganancia o pérdida en la liquidación de un segmento debe hacerse con relación **al valor neto de realización** de los activos y pasivos respectivos.

No obstante lo anterior, en las prácticas locales no se presentan por separado los activos no corrientes que van a ser recuperados mediante una transacción de venta ni se revela información sobre los resultados de operaciones discontinuadas. Los activos correspondientes se clasifican por su naturaleza sin tener en cuenta la forma en que será recuperado el activo (uso o venta).

#### *Resumen de la Política NIIF*

##### **IFRS Full**

Las NIIF requieren que una entidad presente por separado los activos de larga vida que son mantenidos y utilizados, los activos que van a ser retirados del uso activo y los activos que van a ser abandonados. Los activos no corrientes o grupos en desapropiación son clasificados como mantenidos para la venta si su valor en libros es recuperado principalmente a través de una transacción de venta en lugar de su uso continuado. Esta condición es considerada que se cumple solo cuando es altamente probable la venta del activo (o grupo en desapropiación), está disponible para su venta inmediata en las condiciones actuales y la gerencia está comprometida con un plan de venta, el cual deba esperarse que se cumpla dentro de los doce meses siguientes a la fecha de la clasificación.

Los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta son medidos al más bajo de su valor en libros y el valor razonable menos los costos de venta, esto es el precio de venta neto.

Las NIIF también exigen que una entidad reporte como un componente separado del balance los activos no corrientes mantenidos para la venta o los grupos en desapropiación así como los pasivos relacionados. Así mismo, requieren que en el estado de resultados se presenten por separado agregaciones de las operaciones continuadas y las operaciones discontinuadas.

##### **IFRS SMEs**

Esta norma no está incluida en la NIIF para Pymes. La NIIF para pymes no exige una presentación separada de los activos no corrientes mantenidos para la venta ni de los resultados de las operaciones discontinuadas.

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full**

Las NIIF exigen que los activos no corrientes o grupos en desapropiación que van a ser recuperados mediante una transacción de venta y no mediante su uso continuado se separen en los estados financieros de los otros elementos que tienen vocación de permanencia en la entidad, como sería el caso de las propiedades, planta y equipo, las inversiones y activos intangibles. En las normas locales no existen disposiciones que obliguen a presentar por separado estas partidas ni las estructuras de reporte uniforme (PUC) contienen cuentas separadas para el reporte de estas partidas.

Las partidas no corrientes que serán recuperadas mediante una transacción de venta y no mediante su uso continuado son contabilizadas y clasificadas aplicando los criterios de activos de similar naturaleza, aun cuando a veces es posible encontrarlas en estructuras de activos corrientes u otros activos.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta (o grupos en desapropiación) deben ser medidos al menor valor entre el importe en libros (costo) y el valor razonable menos los costos de venta. Las normas locales no contienen lineamientos sobre el tema aun cuando podría concluirse que los activos y pasivos de los segmentos que van a ser liquidados deben ser medidos al menor entre el valor en libros y el valor neto de realización.

En la estructura de un estado de resultados de una empresa local no se separan las operaciones discontinuadas de las operaciones que continúan. Esto es debido a que las estructuras del informe adoptan las estructuras de reporte uniforme de los planes únicos de cuentas, los cuales no contienen esta separación.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

No existe una sección de la NIIF para pymes que trate el tema de la valoración de los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, pero es factible que una pyme pueda aplicar las disposiciones contenidas en la NIIF completas aplicando lo establecido en la sección 10, que permite que una entidad al realizar los juicios para la selección de políticas contables considere los requerimientos y guías en las NIIF completas que traten cuestiones similares y relacionadas

## 6. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

### 6.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Normas sobre cuentas de resultados, art. 96 al 109
- Decreto 2650 de 1993

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- NIC 18 Ingresos ordinarios
- NIC 11 Contratos de Construcción
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 4 Contratos de Seguros
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 21 Efectos de las Variaciones en los tipos de cambio
- NIC 40 Agricultura
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-13 Entidades Controladas Conjuntamente—Aportaciones no Monetarias de los Participantes
- SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
- SIC-31 Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios
- CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles
- CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes
- CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes

#### *IFRS SMEs*

- Sección 23 Ingresos de actividades ordinarias
- Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos
- Sección 34 Actividades Especiales
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

## 6.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

Las normas contables locales contenidos en el decreto 2649 de 1993 definen los criterios de reconocimiento de los ingresos ordinarios. Los artículos 98, 99 Y 100 señalan las directrices para el reconocimiento y medición de ingresos ordinarios derivados de la venta de bienes, la prestación de servicios y los intereses, regalías y dividendos.

Los ingresos provenientes de la venta de bienes se reconocen cuando: a) La venta constituye una operación de intercambio definitivo, b) El vendedor ha transferido al comprador los riesgos y beneficios esencialmente identificados con la propiedad y posesión del bien, y no retenga facultades de administración o restricción del uso o aprovechamiento del mismo, c) No exista incertidumbre sobre el valor de la contraprestación originada en la venta y que se conozca y registre el costo que ha de implicar la venta para el vendedor, d) Se constituya una adecuada provisión para los costos o recargos que deba sufragar el vendedor a fin de recaudar el valor de la venta, con base en estimaciones definidas y razonables, e) Se constituya una adecuada provisión para las probables devoluciones de mercancías o reclamos de garantías, con base en pronósticos definidos y razonables, f) Si el recaudo es incierto y no es posible estimar razonablemente las pérdidas en el cobro, la utilidad bruta correspondiente se difiera para reconocerla como ingreso en la medida en que se recauden las cuotas respectivas.

Los ingresos provenientes de la prestación de servicios se reconocen cuando: a) El servicio se haya prestado en forma cabal o satisfactoria, b) No existe incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir por la prestación del servicio, y se reconozcan los costos que ha de ocasionar dicha prestación, c) Tratándose de servicios continuados sobre un proyecto o contrato, el valor de los mismos se cuantifique según el grado de avance, si ello es procedente; y que en caso contrario, se reconozca el ingreso con base en proyectos o contratos terminados, d) En caso de contratos a largo plazo, se constituyan provisiones para pérdidas futuras previstas, tan pronto como sean determinables.

Los intereses, regalías, dividendos y otras rentas similares, se reconocen en las cuentas de resultados cuando no exista incertidumbre sobre su cuantía y cobrabilidad, de acuerdo con las siguientes reglas: a) Los intereses se reconocen proporcionalmente al tiempo, tomando en consideración el capital y la tasa, b) las regalías se reconocen con base en su valor acumulado devengado, de conformidad con los términos del contrato que les da origen, c) Los dividendos se reconocen mediante la aplicación del Método de Participación o cuando se haya establecido el derecho del asociado a recibirlos.



## Resumen de la Política NIIF

### IFRS Full

La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse **por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos**. El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. La medición de los ingresos se hará teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

Cuando el acuerdo constituye una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta; o la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

**Ingresos ordinarios por Venta de Bienes:** Son reconocidos cuando todas las siguientes condiciones son satisfechas: a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes; b) La entidad no retiene ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo de los bienes vendidos; c) El valor de los ingresos puede ser medido confiablemente; d) Es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción sean recibidos por la entidad; y e) Los costos incurridos o por incurrir respecto de la transacción pueden ser medidos confiablemente.

**Ingresos ordinarios por Prestación de Servicios:** Cuando el resultado de la transacción pueda ser estimada con fiabilidad los ingresos por prestación de servicios deben ser reconocidos considerando el grado de terminación del contrato al final del período sobre el que se informa, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad; b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; c) el grado de realización de la transacción pueda ser medido con fiabilidad; y d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad debe utilizar el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

- a. a inspección de los trabajos ejecutados;
- b. la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o

- c. la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

**Intereses, Regalías y Dividendos:** Los ingresos de actividades ordinarias derivados del uso de parte de terceros de activos que producen intereses, regalías o dividendos son reconocidos siempre que sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.

Los intereses son reconocidos utilizando el método del tipo de interés efectivo; Las regalías son reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y los dividendos son reconocidos cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

#### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes comparte los mismos principios de la NIC18. La NIIF para pymes está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

No obstante lo anterior, en la sección 11 de la NIIF para pymes se establece que los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se miden por el al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el instrumento de deuda al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar. Los activos financieros y los pasivos financieros que no tengan establecida una tasa de interés y se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado aplicando lo establecido en el párrafo anterior.

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las normas locales no obligan a separar en los estados financieros el componente financiero implícito que existe en las transacciones con pago diferido o aplazado.

Las prácticas utilizadas para la contabilización de ventas a plazos no aplican los criterios de valor presente contenidos en las NIIF y es posible que tanto los ingresos como los costos sean diferidos y amortizados en la medida que las cuotas son recuperadas.

Aun cuando las normas sobre ingresos incorporan directrices para reconocer por separado los descuentos y otras rebajas en las prácticas locales estas partidas no son tenidas en cuenta en el reconocimiento inicial de los ingresos. Tampoco hay reglamentación que precise los criterios de medición inicial, medición posterior, efectos de descuentos y los pagos aplazados, los costos de transacción de activos y pasivos financieros, el método de tasa de interés efectiva, entre otros.

En el caso de prestación de servicios las normas contables colombianas permiten que en el caso de servicios continuados sobre un proyecto los ingresos se reconozcan sobre la base de proyectos terminados. En las NIIF cuando los ingresos no puedan ser estimados con fiabilidad los ingresos son reconocidos solo hasta la cuantía de los gastos reconocidos que se consideran recuperables.

## 7. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

### 7.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 99
- Decreto 2650 de 1993

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- NIC 11 Contratos de construcción
- NIC 23 Costos de Préstamos
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
- SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios
- CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles

#### *IFRS SMEs*

- Sección 23 Ingresos de actividades ordinarias –Contratos de construcción
- Sección 34 Actividades Especiales
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

### 7.2. Descripción general de las políticas

#### ***Resumen de la Política Local***

Las normas locales no contienen directrices específicas para la contabilización de los contratos de construcción por parte de una entidad constructora. El artículo 99 del decreto 2649 de 1993 establece con respecto a la prestación de servicios lo siguiente:

Los ingresos provenientes de la prestación de servicios se reconocen cuando: a) El servicio se haya prestado en forma cabal o satisfactoria, b) No existe incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir por la prestación del servicio, y se reconozcan los costos que ha de ocasionar dicha prestación, c) **Tratándose de servicios continuados sobre un proyecto o contrato, el valor de los mismos se cuantifique según el grado de avance, si ello es procedente; y que en caso contrario,**

**se reconozca el ingreso con base en proyectos o contratos terminados,** d) En caso de contratos a largo plazo, se constituyan provisiones para pérdidas futuras previstas, tan pronto como sean determinables.

Las normas fiscales también contienen directrices para la contabilización de los contratos de servicios autónomos que incorporan algunas de las directrices del estándar internacional, en especial las relacionadas con la aplicación del grado de avance del proyecto para el reconocimiento de los ingresos.

### ***Resumen de la Política NIIF***

#### **IFRS Full**

Las NIIF contienen directrices para la segmentación y agrupación de contratos, para el reconocimiento y medición de los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato, así como para el reconocimiento de pérdidas, cambios en estimaciones y revelaciones. Algunas de las directrices de política contenidas en la norma son:

- Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con fiabilidad, los ingresos y costos son reconocidos por referencia al grado de terminación de las actividades del contrato en la fecha de balance. La medición de los ingresos está basada en la proporción de los costos del contrato incurridos para realizar el trabajo con referencia a los costos totales estimados del contrato, excepto cuando esto no sea representativo del grado de terminación del contrato.
- Las variaciones en el contrato de trabajo, los ajustes y pagos de incentivos son incluidos únicamente hasta la magnitud en que ellos hayan sido acordados con el cliente.
- Cuando los resultados de un contrato de construcción no puedan ser estimados confiablemente, los ingresos del contrato son reconocidos únicamente hasta la extensión de los costos incurridos en el contrato, siempre y cuando sea probable que tales costos sean recuperados. Los costos del contrato son reconocidos como gastos en el período en el cual ellos son incurridos.
- Cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan el total de los ingresos del contrato, las pérdidas esperadas son reconocidas inmediatamente como un gasto.

#### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes contiene directrices similares a las contenidas en la NIC 11 para el reconocimiento de ingresos y costos derivados de contratos de construcción. La norma está escrita en un lenguaje más simple e incluye menos orientación sobre los principios.

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las NIIF requieren la utilización del método del porcentaje de terminación del contrato para el reconocimiento de los ingresos ordinarios derivados de contratos de construcción, no es adecuado reconocer los ingresos sobre la base de proyectos terminados.

Aun cuando las normas locales también refieren el método de porcentaje de terminación (grado de avance) para el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios las prácticas locales son diversas y pueden encontrarse casos en que los costos son capitalizados como activos (inventarios o cargos diferidos) hasta que los ingresos correlativos son reconocidos, o casos en los cuales los costos son reconocidos antes de que se haya reconocido el ingreso correlativo. Las NIIF expresan que cuando el ingreso no puede ser medido de forma fiable los ingresos son reconocidos hasta la cuantía de los costos que se consideren recuperables.

Las NIIF permiten la agregación o segmentación de contratos para el reconocimiento de ingresos, aspecto que no está establecido en las normas locales.

## 8. ARRENDAMIENTOS – LEASE

### 8.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 66 Activos Intangibles
- Decreto 2650 de 1993
- Art. 127-1 Estatuto Tributario
- Ley 111 de 2006, art. 65

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- *NIC 17 Arrendamientos, ED 09/2010 Leases*
- NIC 40 Propiedades de Inversión
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 38 Activos Intangibles
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- *SIC-15 Arrendamientos Operativos—Incentivos*
- SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
- SIC-29 Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar
- SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web
- CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de servicios

#### *IFRS SMEs*

- Sección 20 Arrendamientos
- Sección 16 Propiedades de Inversión
- Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

### 8.2. Descripción general de las políticas

#### *Resumen de la Política Local*

Salvo por lo establecido en el decreto 2650 para los activos intangibles, no hay referencias en las normas contables colombianas para la contabilización de los arrendamientos. El artículo 127-1 del Estatuto Tributario contiene los criterios para la contabilización de los arrendamientos, estableciendo un marco de referencia fiscal para el reconocimiento de este tipo de transacciones. Según el artículo 65 de la ley 111 de 2006 todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1 de enero de 2012, deberán contabilizarse al inicio del contrato reconociendo un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento.

Las normas que se aplican en Colombia adoptan el enfoque de clasificar los arrendamientos en dos grupos: a) los arrendamientos financieros y b) los arrendamientos operativos. La capitalización de los arrendamientos financieros es permitida cuando se cumplen un conjunto de disposiciones establecidas en las disposiciones fiscales.

Los derechos capitalizados como arrendamientos se incorporan dentro de los activos intangibles y se amortizan durante el tiempo del contrato o la vida útil del activo. Los criterios para el reconocimiento y medición de los activos (tangibles o intangibles) y los pasivos financieros no están recogidos en una norma por lo que se aplican las directrices técnicas para cada activo o pasivo por separado.

En un arrendamiento financiero cada cuota se distribuye entre el componente de capital y la carga financiera y en un arrendamiento operativo todo el canon pagado es reconocido directamente en el estado de resultados. Los costos de transacción derivados de contratos de arrendamientos se registran en el gasto o en algunos casos como cargos diferidos, sin tener el efecto en el reconocimiento inicial de los activos o pasivos reconocidos.

#### **Resumen de la Política NIIF**

##### **IFRS Full**

La NIC 17 establece que los arrendamientos son clasificados como arrendamientos financieros siempre y cuando los términos del arrendamiento transfieran sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien. Todos los demás arrendamientos son clasificados como arrendamientos operativos. El borrador de exposición (ED 09/2010) expedido a finales del año 2010 elimina la distinción entre arrendamientos financieros y operativos y exige que un arrendatario capitalice todos los arrendamientos. En la fecha del inicio del arrendamiento un arrendatario debe reconocer en el balance un Derecho de Uso y un pasivo por los pagos del arrendamiento.

Al inicio del arrendamiento un arrendatario debe medir el pasivo por el valor presente de los pagos del arrendamiento descontados utilizando la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendamiento o la tasa cargada por el arrendador si esta puede ser determinada confiablemente. Al inicio del plazo del arrendamiento un arrendatario debe medir los derechos de



uso del activo por el mismo importe del pasivo, más los costos directamente incurridos por el arrendatario.

Para efectos de presentación en el balance general el pasivo derivado de la capitalización de los cánones futuros se debe presentar por separado de otros pasivos financieros. Los derechos de uso del activo deben presentarse como si ellos fueran activos tangibles dentro de las cuentas de Propiedades, Planta y Equipo o Propiedades de Inversión según corresponda, y de forma separada de los activos que el arrendatario no ha adquirido mediante una transacción de arrendamiento.

**La entidad como arrendador.** Los valores adeudados por arrendamientos clasificados como arrendamientos financieros son registrados como cuentas por cobrar hasta la inversión neta de la entidad en el arrendamiento. Los ingresos por arrendamientos financieros son asignados en diferentes períodos contables con el fin de reflejar una tasa periódica constante de rendimiento sobre la inversión neta de la entidad.

Los ingresos por arrendamientos de arrendamientos operativos son reconocidos sobre una base de línea recta durante el período del arrendamiento. Los costos directos inicialmente incurridos en la negociación y acuerdos de arrendamientos operativos son adicionados al valor en libros del activo arrendado y reconocidos sobre una base de línea recta durante el período del arrendamiento.

**La entidad como arrendataria.** Los activos mantenidos bajo arrendamientos financieros son reconocidos inicialmente como activos de la entidad por el menor importe del valor razonable del activo al inicio del arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento. El correspondiente pasivo mantenido con el arrendador es incluido en el balance general como una obligación por arrendamientos financieros.

Los pagos por el arrendamiento son distribuidos entre el cargo financiero y la reducción de la obligación por arrendamiento de tal forma que se logre una tasa constante de interés constante sobre el saldo remanente del pasivo. Los cargos financieros son registrados directamente en el estado de resultados, a menos que dichos gastos sean directamente atribuibles a activos cualificados, caso en el cual dichos gastos son capitalizados como parte del costo de tales activos. Las rentas contingentes son reconocidas como gastos en el período en el cual ellas son incurridas.

Los pagos por arrendamientos operativos son reconocidos como gastos sobre una base de línea recta durante el término del arrendamiento, excepto cuando otra base sistemática de reparto sea más representativa del patrón de tiempo mediante el cual los beneficios económicos del activo arrendado son consumidos. Las rentas contingentes derivadas de arrendamientos operativos son reconocidas como un gasto en el período en el cual ellas son incurridas.

En el caso en que se reciban incentivos por entrar en un arrendamiento operativo, tales incentivos son reconocidos como un pasivo. El beneficio agregado de los incentivos es reconocido como una reducción de los gastos por arrendamientos sobre una base de línea recta, excepto cuando otra

base sistemática de reparto sea más representativa del patrón de tiempo mediante el cual se consumen los beneficios económicos del activo arrendado.

**Borrador de Exposición – ED Leases.** El borrador de exposición que se espera se convierta en una NIIF en el año 2012, propone un nuevo modelo para los arrendamientos, mediante el cual un arrendatario reconocería un activo (los derechos de uso del activo) representando su derecho a usar un activo subyacente durante el término del arrendamiento, y un pasivo por los pagos del arrendamiento. El arrendatario amortizaría el derecho de uso del activo durante el término del arrendamiento o la vida útil si el activo subyacente es más corto.

El arrendador aplicaría ya sea un enfoque de obligación de desempeño o un enfoque de baja en cuentas para contabilizar los activos y los pasivos originados del arrendamiento dependiendo de si el arrendador mantiene la exposición a riesgos significativos o beneficios asociados al activo subyacente durante o después del plazo esperado del contrato de arrendamiento.

#### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes contiene directrices técnicas similares a las contenidas en la NIC 17. La NIIF para las PYMES está redactada en lenguaje sencillo e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

La NIIF para las PYMES no requiere que un arrendador o arrendatario reconozcan los pagos de un Arrendamiento operativo de forma lineal si los pagos al arrendador están estructurados de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (en función de índices o estadísticas publicados) para compensar los incrementos de costo por inflación esperados del arrendador. Esta excepción a la base lineal no está incluida en la NIC 17 Arrendamientos.

### ***Divergencias entre la Política local y la Política NIIF***

#### **Aplicable a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las normas contables colombianas se derivan de disposiciones tributarias. La clasificación como arrendamiento financiero u operativo depende de lo establecido en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario y en otras normas que lo reglamenta. En las NIIF la clasificación como arrendamiento financiero u operativo depende del grado en que los riesgos y ventajas inherentes al activo son transferidos a un tercero.

Las descripciones y dinámicas contenidas en el decreto 2650 exigen que los derechos sobre arrendamientos financieros sean presentados como parte de la cuenta de Activos Intangibles – Derechos, generándose el entendimiento que dichas partidas deben ser contabilizadas de forma similar a los activos intangibles. Las NIIF requieren que los derechos capitalizados sean presentados como parte de las Propiedades, Planta y Equipo y depreciados en períodos posteriores aplicando criterios similares a bienes de similar naturaleza y uso.

El borrador de exposición que modificará la norma de arrendamientos ha establecido que un arrendatario capitaliza como un activo y pasivo todos los derechos y obligaciones derivados de los arrendamientos, sin distinguir entre arrendamientos financieros u operativos. Esto implica que un arrendamiento operativo debería ser capitalizado como un derecho de uso dentro de las Propiedades, Planta y Equipo, registrando como contrapartida el pasivo financiero correspondiente.

Los requerimientos de revelación son más amplios en las NIIF que en las normas locales.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

No hay otras divergencias para la NIIF para pymes. El estándar de pyme acoge todas las directrices contenidas en las NIIF completas (NIC 17).

## 9. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA

### 9.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 51, 64, 69, 71, 102, 104
- Decreto 2650 de 1993
- Circular Externa 5 del 2000 Consolidación de Estados Financieros
- Circular Externa 30 de 1997 Régimen legal de Matrices y Subordinadas

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- ***NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio***
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados
- NIC 27 Estados Financieros Separados
- NIIF 10 Estados Financieros Consolidados
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-7 Introducción al Euro (emitida en mayo de 1998)
- CINIIF 16 Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 30 Conversión de la moneda extranjera***
- Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados
- Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados
- Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos
- Sección 22 Pasivos y Patrimonio
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

### 9.2. Descripción general de las políticas

#### ***Resumen de la Política Local***

Las disposiciones para la contabilización de transacciones en moneda extranjera se encuentran contenidos en los artículos 69, 71 y 102 decreto 2649 de 1993. Algunas de las directrices contenidas en el decreto señalan:

- Las transacciones en moneda extranjera se contabilizan inicialmente a la tasa de cambio vigente en la fecha de cada transacción. Las diferencias en cambio correspondiente al ajuste de activos y pasivos representados en moneda extranjera, se reconocen como ingresos o como gastos financieros, según corresponda, salvo cuando dichas diferencias deban contabilizarse en el activo, esto es cuando existen activos en período improductivo sobre la cual procede la capitalización de los intereses como mayor valor del costo del activo.
- Las cuentas por cobrar y por pagar en moneda extranjera son convertidas a pesos colombianos a la tasa de cierre de fin de periodo. La diferencia en cambio generada por las cuentas por pagar y obligaciones en moneda extranjera requeridas para la adquisición de inventarios y PPE se capitaliza hasta que los activos están en condiciones de enajenación o uso bajo condiciones normales. Todas las demás ganancias y pérdida en cambio se incluyen en los resultados del periodo.

Sobre el tema de uso de una Moneda de Presentación distinta a la Moneda Funcional el Decreto 4918 de 2007 estableció que las inversiones de renta variable en subordinadas del exterior, deben ser re expresadas en la moneda funcional, utilizando la tasa de cambio vigente certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia o la entidad que haga sus veces, registrando la diferencia que resulte entre el valor en libros de dichos activos y su valor re expresado como un mayor o menor valor del patrimonio, en el rubro en el cual sean reconocidas las variaciones patrimoniales. Cuando la inversión sea efectivamente realizada, los ajustes por diferencia en cambio que se hayan registrado en el patrimonio afectarán los resultados del período. Estas disposiciones no son claras ya que no se indica si lo que se convierte es el costo original de la inversión o los activos, pasivos, ingresos y gastos de la subordinada extranjera.

Las empresas locales aplican para la conversión de operaciones en el extranjero directrices de estándares internacionales. Algunas empresas aplican el procedimiento de remediación, mediante el cual los estados financieros se convierten utilizando criterios similares a los de las transacciones en moneda extranjera, esto es las partidas monetarias se convierten al tipo de cambio de cierre y las partidas no monetarias se convierten a tasas históricas, otras empresas aplican el procedimiento de conversión, mediante el cual los activos y pasivos son convertidos a tasas de cierre.

#### **Resumen de la Política NIIF**

##### **IFRS Full**

Los estados financieros individuales de cada entidad del grupo son presentados en la moneda del ambiente económico primario en el cual la entidad opera (su moneda funcional). Para propósitos

de los estados financieros consolidados, los resultados y posición financiera de cada entidad del grupo son expresados en otra unidad de medida, la cual por lo general es la moneda funcional de la entidad que reporta.

Al preparar los estados financieros de las entidades individuales, **las transacciones** en monedas diferentes a la moneda funcional de la entidad (monedas extranjeras) son registradas a las tasas de cambio vigentes en la fecha de tales transacciones. En cada fecha de balance, las partidas monetarias denominadas en monedas extranjeras son convertidas a las tasas vigentes en la fecha de balance general. Las partidas no monetarias registradas por su valor razonable que son denominadas en otras monedas extranjeras son convertidas a las tasas vigentes en la fecha cuando el valor razonable fue determinado. Las partidas no monetarias que son medidas en términos de costo histórico en moneda extranjera no son re expresadas.

Las diferencias en cambio son reconocidas en los resultados del período en el cual ellas se originaron, excepto por: a) diferencias en cambio relacionadas con activos en construcción para futuros usos productivos, las cuales son incluidas como parte del costo de tales activos, cuando tales diferencias son consideradas como un ajuste a los costos por intereses de préstamos en moneda extranjera; b) Las diferencias en cambio derivadas de transacciones que la entidad realiza para cubrir ciertos riesgos de monedas extranjeras; y c) diferencias en cambio de partidas monetarias (cuentas por cobrar o por pagar) relacionadas con una operación extranjera para el cual la liquidación no ha sido planeada ni se espera que ocurra, y que forma parte de la inversión neta en una operación extranjera, la cual es reconocida como parte de las reservas por conversión o en el estado de resultados, cuando la inversión neta en la operación extranjera sea desapropiada o vendida.

Para propósitos de presentación de los estados financieros en una moneda diferentes de la moneda funcional, los activos y pasivos de las operaciones extranjeras de la entidad son expresados en unidades monetarias usando los tipos de cambio vigentes en la fecha del balance general. Las partidas de ingresos y gastos son convertidas a la tasa promedio del período, a menos que las tasas de cambio hayan fluctuado significativamente durante el período, caso en el cual se utilizan las tasas de cambio vigente en la fecha de las transacciones.

Las diferencias en cambio originadas, si existen, son clasificadas como parte del patrimonio y reconocidas como parte de los otros ingresos de la utilidad integral. Tales diferencias son reconocidas en los resultados en el período en el cual la operación o los negocios en el extranjero son dispuestos o vendidos.

El crédito mercantil y los ajustes del valor razonable originados en la adquisición de una operación extranjera son tratados como activos y pasivos de las operaciones extranjeras y convertidas a la tasa de cierre.

Las diferencias en cambio originadas por la adquisición de inventarios no pueden ser capitalizados, salvo cuando se pueda demostrar que tales inventarios requieren de un tiempo sustancial para

estar listos para su uso o venta. Cuando los inventarios de una entidad son producidos en grandes cantidades y sobre una base repetitiva no es adecuado capitalizar diferencias en cambio.

### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes recoge en la sección 30 criterios similares a los establecidos en las NIIF completas. La norma está escrita en un lenguaje más sencillo e incluye menos orientación para la aplicación de los principios. Todos los criterios contenidos en la NIC 21 son aplicables para la NIIF para pymes.

Tratándose de Coberturas en Moneda Extranjera una entidad podría aplicar lo establecido en la Sección 12 de la NIIF para pymes o lo establecido en la NIC 39 respecto de reconocimiento y medición para la contabilidad de coberturas.

### ***Divergencias entre la Política local y la Política NIIF***

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las normas locales, aun cuando en la estructura conceptual definen la moneda funcional como la moneda del ambiente económico en el cual una entidad opera no permiten la elaboración de estados financieros en otra moneda, cuando la moneda funcional sea diferente de la moneda local. Las normas técnicas establecen que la moneda funcional en Colombia es el peso, desconociendo que la moneda funcional podría ser una moneda diferente a la moneda del país en el cual la entidad opera.

Las NIIF contienen directrices para establecer la Moneda Funcional de una Entidad. El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Para determinar su moneda funcional, una entidad debe considerar los siguientes factores: a) la moneda del país que influye en los precios de venta de los bienes y servicios o la moneda del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios y b) la moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos). Estas directrices no están contenidas en las normas locales.

En las NIIF todas las diferencias en cambio derivadas de transacciones en moneda extranjera son reconocidas en el estado de resultados, salvo cuando las partidas monetarias formen parte de una relación de cobertura de una inversión neta en moneda extranjera. Cuando el diferencial cambiario corresponda a un componente de los costos de préstamos y existan activos que requieren de un tiempo sustancial para estar listas para su uso o venta las diferencias en cambio pueden ser capitalizadas como parte de tales activos. Las normas locales no se refieren a este tema.

Los ajustes por la conversión de operaciones o negocios en el extranjero son reconocidos según las NIIF como un componente separado de los otros ingresos de la utilidad integral, requiriéndose su presentación separada dentro del patrimonio. Las normas locales no tiene directrices sobre el tema y los criterios para la contabilización de transacciones en moneda extranjera no se separan de los criterios para la contabilización de diferencias en cambio cuando se usa una moneda de presentación distinta de la moneda funcional.

En las NIIF cuando una empresa convierte sus estados financieros de la moneda funcional a una moneda de presentación distinta de la moneda funcional aplica los siguientes criterios:

**Conversión en Economías no hiperinflacionarias:** Las cifras del resultado y el balance de una entidad son convertidos a una moneda de presentación diferente de la moneda funcional utilizando el siguiente procedimiento: a) los activos y pasivos de cada uno de los balances presentados (, incluyendo las cifras comparativas), se convierten a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente balance; b) los ingresos y gastos para cada estado del resultado integral o estado de resultados separado presentado (incluyendo las cifras comparativas), se convierten a las tasas de cambio de la fecha de cada transacción; y c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocen en otro resultado integral.

**Conversión en Economías Hiperinflacionarias:** Las cifras del resultado y el balance de una entidad son convertidos a una moneda de presentación diferente de la moneda funcional utilizando el siguiente procedimiento: a) todos los importes (activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo las cifras comparativas) se convierten a la tasa de cambio de cierre del balance más reciente, excepto cuando los importes son convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros del periodo precedente.

Estos criterios no están contenidos en las normas locales.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

Una Pyme aplica los mismos criterios contenidos en la NIC 21. La Sección correspondiente está escrita en un lenguaje más simple e incluye menos orientación para la aplicación de los principios.



## 10. COSTOS DE PRÉSTAMOS

### 10.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 51, 63, 64, 69, 71, 102, 104
- Decreto 2650 de 1993

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- **NIC 23 Costos de Préstamos**
- NIC 21 Efectos de las Variaciones en los tipos de cambio en Moneda Extranjera
- NIC 2 Inventarios
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios

#### *IFRS SMEs*

- **Sección 25 Costos de Préstamos**
- Sección 30 conversión de Moneda Extranjera
- Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados
- Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados
- Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos
- Sección 22 Pasivos y Patrimonio
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

### 10.2. Descripción general de las políticas

#### **Resumen de la Política Local**

Los intereses y la corrección monetaria originada por obligaciones en UPAC así como los demás gastos financieros en los cuales se incurra para la adquisición o construcción de activos, se deben reconocer como gastos desde el momento en que concluya el proceso de puesta en marcha o en que tales activos se encuentren en condiciones de utilización o enajenación.

La diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda, salvo cuando deba contabilizarse en el activo.

### **Resumen de la Política NIIF**

#### **IFRS Full**

Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos. Un activo apto es un activo que requiere de un período de tiempo sustancial para estar listo para su uso o para su venta.

Los costos por préstamos incluyen: a) el gasto por intereses calculado utilizando el método de la tasa de interés efectiva, b) las cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros, c) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses.

En la medida en que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo apto, la entidad determinará el importe de los mismos susceptibles de capitalización como los costos por préstamos reales en los que haya incurrido por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la inversión temporal de tales fondos.

En la medida en que los fondos de una entidad procedan de préstamos genéricos y los utilice para obtener un activo apto, esta determinará el importe de los costos susceptibles de capitalización aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización será la media ponderada de los costos por préstamos aplicables a los préstamos recibidos por la entidad, que han estado vigentes en el periodo, y son diferentes de los específicamente acordados para financiar un activo apto. El importe de los costos por préstamos que una entidad capitaliza durante el periodo, no excederá del total de costos por préstamos en que se ha incurrido durante ese mismo periodo.

Los ingresos ganados por la inversión temporal de fondos provenientes de préstamos específicos tomados con la finalidad de adquirir, construir o producir activos aptos, son deducidos de los costos de préstamos elegibles para capitalización. Todos los demás costos de préstamos son reconocidos en los resultados en el período en el cual ellos son incurridos.

La capitalización comienza cuando la entidad ha incurrido en desembolsos en relación con el activo, se ha incurrido en costos de préstamos y se llevan a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. La capitalización de los costos debe suspenderse durante el período o periodos en los que haya suspendido el desarrollo de las

actividades de un activo apto, si estos se extienden en el tiempo, y la capitalización termina cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo apto para el uso al que va destinado o para su venta.

#### **IFRS SMEs**

Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las prácticas locales no incluyen directrices para el inicio, suspensión y finalización de la capitalización. Tampoco tienen referencias para la capitalización de préstamos generales o específicos.

La forma en que la norma local está redactada no expresa con claridad si la opción de capitalizar los costos de préstamos es voluntaria u obligatoria. En la práctica pueden haber casos en que los costos de préstamos se capitalizan y en otros en los que se cargan a gastos financieros.

En las normas locales no es claro el tratamiento de las diferencias en cambio cuando ellas forman parte del costo de los préstamos ni de la capitalización de los costos financieros incurridos en arrendamientos.

Las NIIF mencionan expresamente que los inventarios producidos en grandes cantidades sobre una base repetitiva y los inventarios que ya están listos para usarse cuando son adquiridos no son activos aptos, circunstancia que excluye la opción de capitalizar los intereses y diferencia en cambio incurridos para la adquisición de tales activos.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

En la IFRS SMEs todos los costos de préstamos son registrados como gastos, circunstancia que difiere de las normas locales, que permiten su capitalización.

## 11. SUBVENCIONES DEL GOBIERNO Y REVELACIONES SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES

### 11.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Maco Conceptual
- Decreto 2650 de 1993

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- ***NIC 20 Subvenciones del gobierno***
- NIC 41 Agricultura
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-10 Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios
- CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 24 Subvenciones del gobierno***
- Sección 34 Actividades Especiales
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

### 11.2. Descripción general de las políticas

#### ***Resumen de la Política Local***

El decreto 2649 de 1993 no contiene directrices para la contabilización de subvenciones del gobierno y revelaciones de ayudas gubernamentales. Algunas estructuras generales del marco conceptual, como la definición de ingresos, los conceptos de realización, los criterios de reconocimiento, también podrían ser utilizadas como base para la contabilización de las subvenciones y ayudas gubernamentales.

Algunas referencias del Decreto 2650 de 1993 (descripciones y dinámicas) dan a entender que las subvenciones monetarias se reconocen como ingresos en el estado de resultados y que las subvenciones no monetarias se reconocen en el patrimonio.

### *Resumen de la Política NIIF*

#### **IFRS Full**

Las subvenciones del gobierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, no deberán ser reconocidas hasta que no exista una razonable seguridad de que: a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y b) se recibirán las subvenciones.

Las subvenciones del gobierno son reconocidas en el estado resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.

Una subvención del gobierno recibida como compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, o bien con el propósito de prestar apoyo financiero inmediato a la entidad, sin costos posteriores relacionados, se reconocerá en el resultado del periodo en que se convierta en exigible.

**Las subvenciones del gobierno relacionadas con activos**, incluyendo las de carácter no monetario a valor razonable, deberán presentarse, en el estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan.

#### **IFRS SMEs**

Una pyme debe reconocer las subvenciones del gobierno así: a) Una **subvención que no impone condiciones** de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles, b) Una **subvención que impone condiciones de rendimiento futuras** específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento, c) **Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento** de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las NIIF requieren que las subvenciones sean medidas por el valor razonable. En la normatividad colombiano no existe referencia al tema de subvenciones del gobierno.

Las NIIF requieren que las subvenciones sean reconocidas solo cuando exista seguridad razonable de que la entidad reciba la subvención. El reconocimiento se realiza como un ingreso diferido en el estado de situación financiera y transferida al resultado sobre una base sistemática.

La NIIF para pymes establece que las subvenciones que imponen condiciones son contabilizadas como ingresos diferidos hasta que se cumplan las condiciones y las que no imponen condiciones son reconocidas como ingresos cuando los importes obtenidos son exigibles. Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos son reconocidas como pasivos.

#### **Aplicables a IFRS Full**

Las NIIF completas contienen una referencia a prácticas que permiten seguir un procedimiento alternativo mediante el cual las subvenciones de activos se miden por valores nominales simbólicos o se presentan como una disminución de los activos relacionados.

## 12. BENEFICIOS DE LOS EMPLEADOS

### 12.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 76 y 77
- Decreto 2650 de 1993
- Decreto Reglamentario 4565 de 2010
- Decreto Reglamentario 1270 de 2009
- Circular Externa 002/2008 Superintendencia de Sociedades
- Resolución 1555 del 30 de julio de 2010, Superintendencia Financiera

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- ***NIC 19 Beneficios de empleados***
- ***NIC 26 Contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro***
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 8 Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 2 Pagos Basados en Acciones
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIIF 4 Contratos de Seguros
- NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-12 Consolidación—Entidades de Cometido Específico
- CINIIF 14 NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 28 Beneficios a los empleados***
- Sección 26 Pagos Basados en Acciones
- Sección 4 Estado de Situación Financiera
- Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultado
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

## 12.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

Son obligaciones laborales aquellas que se originan en un contrato de trabajo. Se deben reconocer los pasivos a favor de los trabajadores siempre que: a) Su pago sea exigible o probable, y b) Su importe se pueda estimar razonablemente. Para propósitos de estados financieros de períodos intermedios se pueden registrar estimaciones globales de las prestaciones sociales a favor de los trabajadores, calculadas sobre bases estadísticas. Las cantidades así estimadas se deben ajustar al cierre del período, determinando el monto a favor de cada empleado de conformidad con las disposiciones legales y los acuerdos laborales vigentes.

**El efecto en el importe de las prestaciones sociales originado en la antigüedad y en el cambio de la base salarial forma parte de los resultados del período corriente.**

Por disposiciones legales (ver decreto reglamentario 4565/2010) los entes económicos que estén obligados a pagar pensiones de jubilación y/o a emitir bonos y/o títulos pensionales, deberán al cierre de cada período elaborar un estudio actuarial de acuerdo con el método señalado por la entidad encargada de ejercer inspección, vigilancia y control, con el fin de establecer el valor presente de todas las obligaciones futuras. El saldo pendiente por amortizar del cálculo actuarial al cierre de operaciones del año 2009 podrá amortizarse linealmente, entre el año 2010 y el año 2029.

Las obligaciones laborales de corto plazo se expresan por su valor nominal y se acumulan en cuentas por pagar corrientes en cuentas consolidadas o como pasivos estimados o provisiones. Las obligaciones por pensiones de jubilación representan el valor presente de todas las mesadas futuras que la compañía deberá cancelar a los empleados que cumplieron los requisitos de ley en cuanto a edad, tiempo de servicio y otros, determinando con base en estudios actuariales que la compañía obtiene anualmente, según lo dispuesto por las normas vigentes, sin inversión específica de fondos.

Para los empleados cubiertos con el régimen de seguridad social (Ley 100 de 1993), la compañía cubre su obligación de pensiones a través del pago de aportes al Instituto de Seguro Social (ISS) y/o a los fondos privados de pensiones en los términos y con las condiciones contempladas en dicha ley.

Las obligaciones laborales son ajustadas al cierre del ejercicio con base en lo dispuesto por las normas legales y la convención laboral vigente.



## Resumen de la Política NIIF

### IFRS Full

Las NIIF completas y la NIIF para pymes para efectos de establecer de establecer los criterios para la contabilización de obligaciones laborales las clasifican en 4 grupos:

- a. Beneficios de corto plazo
- b. Beneficios postempleo, distinguiendo entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos.
- c. Otros beneficios de largo plazo
- d. Beneficios por terminación.

**Beneficios de Corto plazo.** Se reconocen por el importe (sin descontar) de los beneficios a corto plazo que debe pagar la entidad por tales servicios, como un pasivo y como un gasto.

**Beneficios Post empleo.** Las contribuciones a planes de aportaciones definidos y planes de beneficios definidos son reconocidas como un gasto cuando los empleados han prestado sus servicios y han adquirido el derecho a recibir tales contribuciones. Los planes de contribuciones definidos se asimilan a los aportes periódicos que realiza una entidad a los fondos de pensiones y podrían ser consideradas beneficios de corto plazo. Los planes de beneficios definidos agrupan obligaciones de largo plazo que son asumidos directamente por la entidad tales como pensiones de jubilación, servicios de salud, educación, primas especiales y otros planes de retiro.

En los planes de beneficios por retiro definidos, los costos son determinados utilizando el método de la Unidad de Crédito Proyectada con valuaciones actuariales que son registradas en cada fecha de balance. Las ganancias y pérdidas actuariales que excedan el 10% del mayor valor entre el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y el valor razonable de los activos del plan al final de año anterior, son amortizadas a lo largo de la media esperada de vida remanente de trabajo de los empleados participantes. Los costos de servicios pasados son reconocidos inmediatamente hasta la extensión en que los beneficios estén actualmente creados, y por otra parte son amortizados sobre una base de línea recta durante el período promedio hasta que los beneficios lleguen a ser adquiridos.

Las obligaciones de beneficios por retiro reconocidas en el balance general representan el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, los ajustes por ganancias y pérdidas actuariales y costos de servicios pasados no reconocidos, y las reducciones en el valor razonable de los activos del plan. Cualquier activo resultante de estos cálculos está limitado a pérdidas actuariales no reconocidas y costos de servicios pasados, más el valor presente de los reembolsos disponibles y reducciones en las contribuciones futuras del plan (NIC 19).

**Otros beneficios de largo plazo.** Las NIIF completas exigen la utilización de un método simplificado para la contabilización de los otros beneficios a largo plazo. Las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen inmediatamente en el estado de resultado, sin posibilidad de aplicar ninguna “banda de fluctuación”; y todo el costo de servicio pasado se reconoce de forma inmediata.

El importe reconocido como un pasivo por otros beneficios a largo plazo será el importe total neto resultante de las siguientes partidas: a) el valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo sobre el que se informa, b) menos el valor razonable, al final del periodo sobre el que se informa, de los activos del plan con los cuales se liquidan directamente las obligaciones.

**Beneficios por terminación.** Los beneficios por terminación son reconocidos como un pasivo y como un gasto, solo cuando la entidad se encuentre comprometida en forma demostrable a: a) rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o (b) pagar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.

#### IFRS SMEs

**Beneficios de Corto Plazo, Planes de Aportaciones Definidos, Otros Beneficios a largo plazo y Beneficios por terminación.** Las NIIF completas y la NIIF para las PYMES comparten los mismos principios sobre el reconocimiento y medición de los beneficios a corto plazo, los planes de aportaciones definidos, los beneficios por terminación y otros beneficios a largo plazo. La NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

**Planes de Beneficios Definidos.** Las NIIF completas y la NIIF para las PYMES comparten los mismos principios sobre el reconocimiento y la medición de los planes de beneficios definidos. Las principales diferencias entre los requerimientos de contabilización e información financiera de los planes de beneficios definidos según las NIIF completas y la NIIF para las PYMES son:

- La NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje simple.
- La NIC 19 exige a la entidad reconocer el costo del servicio pasado no consolidado como un gasto, repartiéndolo linealmente durante el periodo medio que reste hasta la consolidación definitiva del derecho a recibir los beneficios de forma irrevocable. La NIIF para pymes requiere que una entidad reconozca los costos de servicios pasados como un gasto al medir los resultados del periodo en que se produce el cambio (es decir, de inmediato).
- La NIC 19 requiere que una obligación por beneficios definidos debe siempre medirse utilizando el método de la unidad de crédito proyectada. Por razones de costo-beneficio, la NIIF para las PYMES mantiene algunas simplificaciones de medición que conservan los principios básicos de la NIC 19 pero reduce la necesidad para las PYMES de contratar a especialistas externos. Para una Pyme, si la información basada en el método de la unidad de

crédito proyectada no está disponible, y no se puede obtener sin costo o esfuerzo desproporcionado, esta debe aplicar un enfoque basado en la NIC 19 pero sin tener en cuenta la evolución futura de los salarios, los servicios futuros o la posible mortalidad durante el periodo de servicio de un empleado. Este enfoque tiene en cuenta la esperanza de vida de los empleados tras cumplir la edad de retiro. La obligación de pensión por beneficios definidos resultante refleja los beneficios consolidados y no consolidados.

- La NIIF para las PYMES aclara que normalmente no serían necesarias valoraciones integrales anuales. En los periodos intermedios, las valoraciones se proyectarían hacia adelante para los ajustes agregados relativos a la composición y salarios de los empleados, pero sin cambiar los supuestos de rotación o mortalidad.
- Las NIIF completas permiten a la entidad elegir entre diversos métodos de reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales. Las NIIF para las PYMES exigen el más simple de los métodos permitidos por la NIC 19 (es decir, reconocimiento inmediato de las ganancias y pérdidas actuariales tan pronto ocurran).
- Las NIIF completas exigen que la entidad que decide reconocer las ganancias y pérdidas actuariales como otro resultado integral también reconozca como otro resultado integral cualquier ajuste que surja de los límites de reconocimiento de activos por los superávits del plan establecidos en el párrafo 58(b) de la NIC 19. Las NIIF para las PYMES determina límites de reconocimiento de activos para los superávits del plan pero no especifica que una entidad que decida reconocer las ganancias y pérdidas actuariales como otro resultado integral también deba reconocer cualquier ajuste que surja de los límites de reconocimiento de activos como otro resultado integral.
- Las NIIF completas definen las ganancias y pérdidas actuariales y especifican su composición. En lo que se refiere a la medición del valor presente de la obligación por beneficios definidos de una entidad. La NIIF para las PYMES describe las suposiciones actuariales como estimaciones sobre variables demográficas (como tasa de rotación entre empleados y tasa de mortalidad) y financieras (como aumentos futuros en los salarios y gastos médicos) que influyen sobre el costo del beneficio.
- Las exigencias informativas para los planes de beneficios definidos de la Sección 28 son menos específicos que los de la NIC 19.

#### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

##### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Al revisar las normas locales sobre obligaciones laborales se encuentran muchas similitudes con lo establecido en las NIIF para el reconocimiento de beneficios de corto plazo y planes de

contribuciones definidas. Para la contabilización de planes de beneficios definidos existen las siguientes diferencias:

- Normas legales permiten diferir el cálculo actuarial no amortizado hasta el año 2029.
- Algunas prestaciones de largo plazo, tales como primas de antigüedad, retroactividad de cesantías, servicios médicos y educativos, entre otras, no son objeto de realización de cálculo actuarial.
- Los fondos de reserva pensional registrados en el activo, que se presentan en las NIIF como un factor de resta del pasivo, en muchos casos no son suficientes para cubrir el pasivo pensional. La ley ha previsto la conmutación pensional cuando existan reservas pensionales suficientes para cubrir el pasivo.
- Las normas para valoración de los activos del plan (fondos para conmutación pensional) son más amplias en las NIIF, requiriéndose que sean medidos por su valor razonable y configurando un tipo de reporte financiero para los planes de beneficios por retiro (Ver NIC 26).
- El componente financiero derivado de los ajustes por planes de beneficios definidos no es separado en la contabilidad local, tampoco se unifican los rendimientos derivados de los fondos de reserva pensional y los gastos derivados de la actualización del pasivo pensional.
- Las disposiciones sobre pensiones de jubilación no están unificadas, ya que cada entidad establece requerimientos especiales para sus vigilados.
- Algunos componentes de la actualización de los pasivos por pensiones de jubilación de personal ya retirado son incorporados como parte de los gastos operacionales de la entidad, sin que existan procedimientos claros para separar el pasivo del personal activo y el personal ya jubilado.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

La NIIF para pymes no incorpora lo establecido en las NIIF completas, con relación a la contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro.

Las simplificaciones incorporadas en la NIIF para pymes podrían estar en contravía de las disposiciones legales locales que requieren la elaboración de cálculos actuariales. Una entidad que aplique NIIF para pymes podría simplificar la forma en que los cálculos actuariales son realizados e incluso prescindir de la participación de expertos.

## 13. PAGOS BASADOS EN ACCIONES

### 13.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Marco Conceptual – Criterios para reconocimiento y Medición

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- **NIIF 2 Pagos basados en acciones**
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 3 combinaciones de Negocios
- Sección 22 Pasivo y Patrimonio
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-12 Consolidación—Entidades de Cometido Específico
- CINIIF 8 Alcance de la NIIF 2
- CINIIF 11 NIIF 2—Transacciones con Acciones Propias y del Grupo
- CINIIF 19 Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

#### *IFRS SMEs*

- **Sección 26 Pagos basados en acciones**
- Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos
- Sección 22 Pasivo y Patrimonio
- Sección 28 Beneficios a Empleados
- Sección 35 Transición a las NIIF para Pymes

### 13.2. Descripción general de las políticas

#### ***Resumen de la Política Local***

Salvo por los principios generales contenidos en el marco conceptual del Decreto 2649 de 1993 no existe ninguna referencia técnica contable sobre el tema de pagos basados en acciones. Este tipo de transacciones se originan cuando la entidad utiliza sus instrumentos de capital como base de pago o liquidación de servicios prestados a la entidad.

En las prácticas locales las transacciones con acciones podrían contabilizarse al valor intrínseco o al valor de mercado, retomando elementos contenidos en las normas de inversiones. En cualquier

caso la diferencia entre el valor nominal y el valor establecido se registraría como un superávit de capital o prima en colocación de acciones.

### **Resumen de la Política NIIF**

#### **IFRS Full**

Las NIIF completas y las NIIF para pymes distinguen entre transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio y transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo y transacciones que dan a la entidad la opción de decidir la liquidación en efectivo o con instrumentos de patrimonio.

Para las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio, la NIIF requiere que la entidad mida los bienes o servicios recibidos, y el correspondiente aumento del patrimonio, directamente al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, a menos que dicho valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad.

Para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, la NIIF requiere que la entidad mida, tanto los bienes y servicios adquiridos como el pasivo incurrido, por el valor razonable del pasivo. Hasta que sea liquidado el pasivo, la entidad estará obligada a volver a medir el valor razonable del pasivo al final de cada periodo sobre el que se informa, así como en la fecha de liquidación, reconociendo los cambios en el valor en el resultado del periodo.

Para las transacciones con pagos basados en acciones en las que los términos del acuerdo proporcionan, a la entidad o al proveedor de los bienes o de los servicios, la elección acerca de si la entidad liquida la transacción con efectivo o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la entidad estará obligada a contabilizar esa transacción, o los componentes de la misma, como si fuera una transacción con pagos basados en acciones liquidada con efectivo si, y en la medida en que, la entidad haya incurrido en un pasivo para liquidar en efectivo (o con otros activos), o como una transacción con pagos basados en acciones liquidada con instrumentos de patrimonio si, y en la medida que, no haya incurrido en tal pasivo.

#### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes contiene principios similares a los contenidos en las NIIF completas. La norma Pyme está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos orientación sobre los principios.

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

En las normas contables colombianas no existe referencia al tema de pagos basados en acciones por lo que se usan directrices generales del marco conceptual.

Las NIIF requieren que las transacciones con pagos basados en acciones sean medidas por su valor razonable. En las prácticas locales es posible encontrar tratamientos diferentes que van desde mediciones al valor de mercado hasta mediciones por el valor en libros.

## 14. IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

### 14.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 67 y 78
- Decreto 2650 de 1993
- Decreto Reglamentario 514 de 2010

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- **NIC 12 Impuesto de renta**
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
- NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de Cambio
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 2 Pagos Basados en Acciones
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIIF 1 Aplicación por primera vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-25 Impuesto a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas
- CINIIF 7 Aplicación del Procedimiento de Re expresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

#### *IFRS SMEs*

- **Sección 29 Impuesto a las ganancias**
- Sección 7 Estado de Flujos de efectivo
- Sección 35 Transición a la NIIF para Pymes

### 14.2. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LAS POLÍTICAS

#### ***Resumen de la Política Local***

Las disposiciones contables colombianas para la contabilización de impuestos corrientes diferidos están contenidas en los artículos 67 y 78 del decreto 2649 de 1993, así como en las descripciones y dinámicas de los PUC. Estas directrices requieren el reconocimiento como impuestos diferidos de



los impuestos liquidados sobre diferencias temporales que serán revertidas en el futuro, generando el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos.

La provisión para impuesto sobre la renta y complementario se determina según la legislación fiscal colombiana, mediante la aplicación de una tasa especificada en la ley tributaria, y el establecimiento de una renta líquida gravable, aplicada sobre el mayor valor entre: a) la depuración de la utilidad y b) una renta presuntiva calculada sobre el patrimonio líquido del año anterior.

Para el cálculo del impuesto se toma como base la utilidad comercial con el objeto de relacionar adecuadamente los ingresos gravables del periodo con sus costos y gastos correspondientes y se registra por el monto del pasivo estimado, neto de anticipos y retenciones pagados.

El efecto de las diferencias temporales que implique el pago de un menor o mayor impuesto del año corriente, calculado a tasas actuales, se registra como impuesto diferido por pagar o por cobrar según aplique, siempre que exista una expectativa razonable de que dichas diferencias se reviertan.

El exceso de la depreciación fiscal sobre la contable se registra como depreciación diferida y el efecto tributario correspondiente se registra como impuesto diferido pasivo. Para tener derecho a la deducción fiscal, la compañía constituye una reserva equivalente al 70% del mayor valor solicitado fiscalmente.

### ***Resumen de la Política NIIF***

#### **IFRS Full**

Las NIIF requieren la aplicación del denominado método del pasivo basado en el balance. En este método todas las diferencias temporarias (de balance) generan el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos. Los gastos por impuestos representan la suma de los impuestos por pagar corrientes y los impuestos diferidos.

#### **Impuestos corrientes**

Los impuestos por pagar corrientes están basados en las ganancias (utilidad) fiscales del año. Las ganancias fiscales difieren de los beneficios reportados en el estado de resultado consolidado debido a que se excluyen partidas de ingresos o gastos que son gravables o deducibles en otros períodos, además se excluyen partidas que no serán nunca gravadas o deducidas. Los pasivos de la entidad por impuestos corrientes por pagar son calculados utilizando las tasas de impuestos que han sido establecidas en la fecha del balance general.

#### **Impuestos Diferidos**

Los impuestos diferidos son reconocidos por las diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos en los estados financieros y la correspondiente base fiscal utilizada al computar las ganancias fiscales, y son contabilizados utilizando el método del pasivo basado en el balance. Los pasivos por impuestos diferidos son generalmente reconocidos por todas las diferencias temporarias imponibles, y los activos por impuestos diferidos son generalmente reconocidos por todas las diferencias temporarias deducibles hasta la extensión en que sea probable que beneficios imponibles estarán disponibles contra los cuales aquellas diferencias temporarias deducibles puedan ser utilizadas. Tales activos y pasivos no son reconocidos si las diferencias temporarias son originadas del crédito mercantil o del reconocimiento inicial (salvo en el caso de una combinación de negocios) de otros activos y pasivos en una transacción que no afecta ni las ganancias fiscales ni la utilidad contable.

**Los pasivos por impuestos diferidos** son reconocidos por diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias y asociadas y participaciones en negocios conjuntos, excepto cuando la entidad no esté en capacidad de controlar la reversión de las diferencias temporarias y sea probable que las diferencias temporarias no se revertirán en el futuro previsible. Los activos por impuestos diferidos derivados de diferencias temporarias deducibles relacionadas con tales inversiones y sus participaciones, son solamente reconocidas hasta la magnitud en que sea probable que hayan suficientes beneficios imponibles contra los cuales utilizar los beneficios de las diferencias temporarias y se espere que ellas sean revertidas en el futuro previsible.

El valor en libros de los activos por impuestos diferidos es revisado en cada fecha de balance y reducido hasta la magnitud en que sea probable que haya suficientes beneficios imponibles disponibles para permitir que todo o parte de los activos sean recuperados.

**Los activos y pasivos por impuestos diferidos** son medidos a las tasas que se espere sean aplicadas en el período en el cual los pasivos son liquidados o los pasivos realizados, basado en las tasas de impuestos (o en leyes de impuestos) que han sido emitidas en la fecha del balance general. La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejan las consecuencias impositivas que se derivan de la forma en que la entidad espera, a la fecha de reporte, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos son compensados cuando existe un derecho legal para compensar activos y pasivos por impuestos corrientes, y cuando ellos se relacionen con impuestos sobre la renta de las mismas jurisdicciones y la entidad tenga la intención de liquidar sus activos y pasivos corrientes sobre una base neta.

**Los impuestos corrientes y diferidos** son reconocidos como un gasto o un ingreso en los resultados del período, excepto cuando ellos se relacionen con partidas acreditadas o debitadas directamente del patrimonio, caso en el cual el impuesto es también directamente reconocido en el patrimonio, o cuando ellos se originen de la contabilización inicial de una combinación de negocios. En el caso de una combinación de negocios, los efectos de impuestos son tomados en cuenta al calcular el goodwill o al determinar el exceso de las participaciones en el valor razonable

neto de los activos identificables, pasivos y contingencias pasivas de la entidad adquirida, sobre el costo de la combinación de negocios.

## IFRS SMEs

Existe una serie de diferencias entre los requerimientos de contabilización del impuesto a las ganancias conforme a las NIIF completas y la Sección 29 de la NIIF para Pymes. Esto tiene dos razones fundamentales: En primer lugar, la NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje simple con menos orientación sobre la aplicación de la que se ofrece en las NIIF completas, y en segundo lugar, la Sección 29 sigue en gran parte el enfoque establecido en el proyecto de norma ED/2009/2 Impuesto a las Ganancias del IASB, publicado en marzo de 2009, y que propone una nueva versión de la NIC 12.

### Principales diferencias entre la NIIF para las PYMES y el ED/2009/2

- La Sección 29 está redactada en un lenguaje simple con menos orientación sobre la aplicación.
- La NIIF para las PYMES requiere que los impuestos corrientes y diferidos se midan inicialmente a la tasa aplicable para las ganancias no distribuidas, con un ajuste en los periodos siguientes si se distribuyen las ganancias. El ED/2009/2 mide inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera que se aplique cuando se distribuyan las ganancias.
- El ED/2009/2 exige que los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasifiquen como corrientes y no corrientes para reflejar el activo o pasivo relacionado. La NIIF para las PYMES exige que todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasifiquen como no corrientes.
- **Medición inicial de activos y pasivos cuya base fiscal es diferente de sus importes en libros iniciales.** El ED/2009/2 presenta propuestas para desagregar dichos activos y pasivos en (i) activos o pasivos sin incluir los efectos fiscales específicos de la entidad, y (ii) cualquier ventaja o desventaja fiscal específica de la entidad (un tipo de contabilización desagregada). La Sección 29 no se pronuncia sobre la medición inicial de activos y pasivos cuya base fiscal sea diferente de sus importes en libros iniciales.

### Principales diferencias entre la NIIF para las PYMES y la NIC 12

Las diferencias clave entre las NIIF completas y la Sección 29 son las siguientes:

- La Sección 29 está redactada en un lenguaje simple con menos orientación sobre la aplicación.
- Definición diferente de base fiscal. En las NIIF completas la base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la

entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. En la NIIF para Pymes la base fiscal es la medición conforme a una ley aplicable a punto de aprobarse, de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio.

- La Sección 29 exige que la base fiscal de un activo se determine en función de las deducciones fiscales que estarían disponibles si la entidad recuperara el importe en libros del activo a través de la venta. La NIC 12 exige que la base fiscal se determine en función de la manera en que la entidad espera recuperar el importe en libros del activo. No obstante, la NIIF para las PYMES tiene en cuenta las expectativas de cómo se utilizará el activo en la contabilización del impuesto diferido (véase el siguiente punto).
- La Sección 29 incluye un paso inicial para determinar los activos y pasivos por impuestos diferidos. No surge ningún impuesto diferido con respecto a un activo o pasivo si no se espera que haya un efecto en la ganancia fiscal cuando la entidad recupere o liquide su importe en libros. Este paso tiene en cuenta la forma prevista de recuperación del activo o de liquidación del pasivo. La NIC 12 no incluye este paso inicial en la contabilización del impuesto diferido.
- La Sección 29 no incluye la excepción del reconocimiento inicial que contiene la NIC 12. La excepción del reconocimiento inicial prohíbe a la entidad reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen cuando el activo o pasivo tiene una base fiscal diferente de su importe en libros inicial, excepto en una combinación de negocios o en una transacción que afecte a la ganancia fiscal o contable. La Sección 29 no se pronuncia sobre este punto.
- La Sección 29 y la NIC 12 contienen excepciones diferentes en el enfoque para diferencias temporarias relacionadas con activos o pasivos por impuestos diferidos que surgen de inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos. La NIIF para las PYMES limita la excepción a las inversiones en subsidiarias, asociadas, sucursales o negocios conjuntos extranjeros que sean de duración básicamente permanente. La NIC 12 limita la excepción al caso en que el inversor sea capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no se revierta en un futuro previsible.
- De acuerdo con la Sección 29, los activos por impuestos diferidos se reconocen en su totalidad menos una corrección valorativa, si corresponde, para reducir el importe en libros neto hasta el importe máximo con mayor probabilidad de que se realice contra la ganancia fiscal. La NIC 12 incluye un requerimiento de reconocimiento de un solo paso para la parte del activo por impuestos diferidos cuya realización es probable.
- De acuerdo con la Sección 29, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se miden utilizando los importes medios ponderados por la probabilidad de los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados por la entidad y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. La NIC 12 no se pronuncia sobre el tratamiento de esta incertidumbre en los importes fiscales.



## Transición a las NIIF

La NIIF para pymes contiene en la sección 35 una exención que permite a una entidad no reconocer en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, **activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos** relacionados con diferencias entre la **base fiscal** y el **importe en libros** de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado. Esta exención no está contemplada en las NIIF completas (NIIF1).

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las NIIF completas y la NIIF para pymes exigen la aplicación del Método del pasivo basado en el balance (de diferencias temporarias), mientras que en las normas locales se exige la aplicación del método del pasivo basado en el resultado (método del diferido).

Aun cuando el decreto 2649 requiere el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos por las diferencias temporales entre la base contable y fiscal la mayoría de empresas no reconocen como impuestos diferidos (activos y pasivos) el mayor o menor impuesto que se reconocerá en el futuro. Aun subsiste la práctica de reconocer como impuestos únicamente el resultante de multiplicar la base fiscal por la tasa impositiva sin reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos que pueden compensarse en fechas futuras. Esto es resultante de aplicar disposiciones de orden fiscal en la elaboración de los estados financieros de propósito general.

Bajo la normatividad contable colombiana el impuesto diferido se registra sobre las diferencias temporales y se calculan con base en la tasa impositiva actual, mientras que en las NIIF el impuesto diferido se calcula a partir de las tasas que estarán vigentes cuando las diferencias sean recuperadas.

Las NIIF exigen que los activos y pasivos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos corrientes sean presentados en cuentas separadas. Los impuestos diferidos en partidas no corrientes y los impuestos corrientes como parte del pasivo corriente. Las normas colombianas no contienen estas disposiciones y las estructuras definidas en los planes únicas de cuentas exigen que los anticipos de impuestos se clasifiquen en la cuenta de deudores, los activos por impuestos diferidos dentro de otros activos, los impuestos corrientes en la cuenta de impuestos por pagar, los pasivos por impuestos diferidos en otros pasivos y las estimaciones del impuesto de renta en la cuenta de pasivos estimados y provisiones.

Las NIIF exigen que la diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, se considere una diferencia temporal que da lugar tanto a un activo o pasivo por impuestos diferidos.

Las NIIF requieren que se reconozca un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados. Las normas locales no permiten el reconocimiento de activos derivados de pérdidas fiscales no amortizadas.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

La NIIF para pymes permite reconocer una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos de forma que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.

#### **Aplicables a IFRS Full**

El enfoque de la NIC 12 está siendo revisado, por lo que se prevén cambios de fondo en la estructura y principios contenidos en la norma.

## 15. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 15.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993 Art. 64
- Decreto 2650 de 1993
- Decreto Reglamentario 3019 de 1989

#### *IFRS Full*

##### **Normas**

- ***NIC 16 Propiedades, planta y equipo***
- NIC 17 Arrendamientos
- NIC 11 Contratos de Construcción
- NIC 20 Subvenciones del Gobierno
- NIC 36 Deterioro de Valor de los Activos
- NIC 40 Propiedades de Inversión
- NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta
- NIC 18 Ingresos Ordinarios
- NIC 23 Costos de Préstamos
- NIC 41 Agricultura
- NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-29 Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar
- SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web
- CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares
- CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios
- CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 17 Propiedades, planta y equipo***
- Sección 20 Arrendamientos
- Sección 16 Propiedades de Inversión
- Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias
- Sección 24 Subvenciones del Gobierno
- Sección 25 Costos de Préstamos



- Sección 27 Deterioro de Valor de los activos
- Sección 34 Actividades Especiales
- Sección 35 Transición a la NIIF para Pymes

## 15.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

Las Propiedades, Planta y Equipo se miden al costo. En períodos posteriores a su reconocimiento inicial se miden por su costo la depreciación y la provisión acumuladas; en el costo también se incluye el efecto de los ajustes por inflación hasta el 31 de diciembre de 2006.

Hacen parte del costo las diferencias en cambio, los gastos financieros, durante la etapa de construcción o puesta en marcha, y otros tipos de desembolsos posteriores que incrementen la capacidad operativa del bien y que alarguen su vida útil. En el caso de los activos adquiridos con financiación en moneda extranjera el costo incluye los ajustes anuales por las diferencias de cambio sobre los saldos originados en la adquisición de los activos pendientes de pago.

Las mejoras, adiciones y desembolsos por reparaciones que incrementen significativamente la capacidad de producción o la vida útil se capitalizan. Los costos de mantenimiento y reparaciones con el objeto de asegurar el funcionamiento normal de los equipos son reconocidos como gastos en el estado de resultado del periodo.

La depreciación es calculada usando generalmente el método de línea recta. El costo y la depreciación de los activos fijos vendidos o retirados son eliminados de las cuentas y las utilidades o pérdidas son llevadas a cuentas de resultado.

Al cierre del periodo, el valor neto de los activos fijos, re expresados como consecuencia de la inflación, se ajusta a su valor de realización o a su valor actual o a su valor presente, el más apropiado en las circunstancias, registrando **las valorizaciones o provisiones** que sean del caso, con base en avalúos técnicos hechos a dichos activos.

Otras directrices de política para las propiedades, planta y equipo están contenidas en el artículo 64 del decreto 2649 de 1993.

### *Resumen de la Política NIIF*

#### **IFRS Full**

En las NIIF (NIC 16) se separan los criterios de reconocimiento inicial (medición del costo), medición posterior, presentación y revelación.

Forman parte del costo su precio de adquisición, los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar y una estimación de los costos de desmantelamiento. En períodos posteriores a su reconocimiento inicial otro tipo de costos pueden ser capitalizados como parte del activo.

En períodos posteriores a su reconocimiento inicial se puede utilizar el modelo del costo (costo menos depreciación y deterioro acumulados) o el modelo de revaluación (Valor razonable en la fecha de la revaluación menos las depreciación y deterioros acumulados)

Las NIIF permiten la depreciación por componentes, mediante la cual se puede descomponer un elemento de PPyE en sus partes principales más importantes y depreciarlas por separado.

Los costos de inspección importantes en los que incurre una entidad regularmente para asegurar el uso de la capacidad operativa del bien pueden ser capitalizados como un componente importante del activo y amortizados durante el tiempo estimado en que tales mantenimientos producen beneficios.

Cuando una entidad utiliza el modelo de revaluación, los elementos de PPyE son registrados por sus importes revaluados, esto es el valor razonable en la fecha de revaluación, menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. En este caso, las revaluaciones son realizadas con la suficiente regularidad con el fin de garantizar que el valor en libros de las propiedades no difiera significativamente del valor que habría sido determinado si se utilizará el valor razonable en la fecha del balance general.

Las revaluaciones derivadas de las revaluaciones de elementos de PPyE son reconocidas como parte del resultado integral, dentro del grupo otros ingresos de la utilidad integral, y presentadas como componentes separados del patrimonio. Así mismo, cuando una propiedad es revaluada el costo del activo es modificado, estableciéndose una nueva base para determinar el importe depreciable, la vida útil y el valor de salvamento.

Cuando se utiliza el modelo de revaluación la depreciación es registrada sobre la nueva base generando en la práctica el reconocimiento como gasto de las valorizaciones reportadas para el activo.

El superávit por valorizaciones mantenido como un componente separado del patrimonio puede ser objeto de amortización contra las utilidades retenidas o reservas, en la medida en que el activo este siendo utilizado. En caso de venta del elemento de PPyE las valorizaciones pueden ser reconocidas en el estado de resultados separándolas de los ingresos de actividades ordinarias.

Las propiedades que están siendo construidas para la producción de bienes o servicios, para arrendarlas, para propósitos administrativos o para propósitos todavía no determinados son registradas al costo menos cualquier pérdida por deterioro que deba ser reconocida. El costo de tales propiedades incluye honorarios profesionales y para el caso de activos cualificados los costos de préstamos capitalizados de acuerdo con las políticas contables de la entidad. La Depreciación

de estos activos comienza cuando los activos están listos para su uso, esto es cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la administración.

Los terrenos no son activos depreciados, salvo por las mejoras realizadas en los mismos que podría convertirse en un componente amortizable sobre la base de la vida útil de las mejoras.

La depreciación es cargada sobre la base del costo o medición inicial del activo, salvo por los terrenos y propiedades bajo construcción, durante su vida útil estimada usando métodos de reconocido valor técnico.

La vida útil estimada, el valor residual y el método de depreciación deben ser revisados anualmente y cualquier cambio en las estimaciones iniciales debe ser realizado sobre una base prospectiva.

Los elementos de PPyE que son adquiridos mediante contratos de arrendamientos son depreciados durante su vida útil esperada del bien, utilizando las mismas políticas a bienes de similar naturaleza o uso, o durante el término del arrendamiento, cuando este sea más pertinente.

Las ganancias o pérdidas originadas por la baja en cuenta de una partida de propiedades, planta y equipo son determinadas como la diferencia entre el valor de la venta y el valor en libros del activo. Esta diferencia es reconocida en los resultados del período como una partida separada de los ingresos ordinarios.

Para determinar provisiones por deterioro (impairment assets) las NIIF establecen que un activo se ha deteriorado cuando el valor en libros es mayor que su importe recuperable, esto es el mayor valor entre el valor de uso y el valor razonable menos los costos de venta. La estimación del deterioro de un elemento de PPyE puede efectuarse sobre activos individuales o sobre la base de las unidades generadoras de efectivo a las cuales los activos pertenecen.

En la fecha de transición a las NIIF una entidad que decida aplicar las NIIF podrá establecer como Costo el Valor Razonable de las Propiedad, planta y equipo o utilizar otras medidas que sean razonablemente similares al valor razonable del bien.

#### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes contiene directrices similares a las establecidas en las NIIF completas, salvo por:

- a. La NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje simple e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

- b. Las NIIF completas permiten usar el modelo de revaluación para medir propiedades, planta y equipo en períodos posteriores a su reconocimiento inicial. La NIIF para las PYMES no.
- c. Las NIIF completas requieren una revisión anual del valor residual, la vida útil y el método de depreciación de las propiedades, planta y equipo. La NIIF para las PYMES requiere una revisión sólo si hay algún indicio de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha anual sobre la que se haya informado.

### *Divergencias entre la política local y la política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS FULL e IFRS SMEs**

Existen diferencias en los elementos que se incorporan al costo del activo. Aun cuando los criterios generales son similares hay elementos nuevos que forman parte del costo y otros elementos que deben ser retirados.

El importe de deterioro (provisión) de los activos es establecido en los estándares internacionales sobre la base del importe recuperable, mientras que en las normas locales se utilizan referentes de valores de mercado. El artículo 70 del decreto 2649 se refiere al concepto de valor recuperable pero la norma no desarrolla el concepto.

En las normas locales no existen disposiciones que exijan la revisión anual de las estimaciones de valor residual, vida útil y método de depreciación. En general, las estimaciones iniciales son mantenidas durante la vida útil del bien, salvo que una condición especial relacionada con la obsolescencia o deterioro del bien requiera disminuir la vida útil originalmente establecida.

Los criterios de baja en cuentas no están establecidos en las normas locales, aun cuando es posible que elementos del marco conceptual relacionados con el reconocimiento de los hechos económicos y disposiciones sobre el reconocimiento de ingresos sean aplicadas.

En las normas locales no se distingue entre elementos de PPyE que se utilizan en la producción de bienes y servicios, los que van a ser abandonados y los que serán recuperados mediante una transacción de venta. Tampoco se separan de las PPyE los elementos que se tienen para generar rentas y plusvalías que en el estándar internacional se clasifican como Propiedades de Inversión.

Las NIIF incorporan la opción de ajustar el costo de los elementos de Propiedad, Planta y Equipo, en la fecha de transición, a su valor razonable, estableciendo una nueva base de costo para el activo.

Las NIIF establecen áreas de no aplicación de la norma (como es el caso del sector agrícola y minero) mientras que las normas colombianas son más generales sin establecer limitaciones en el alcance ni referir otro tipo de normas especializadas.



Las NIIF se integran de un conjunto normativo completo que se relacionan entre sí, mientras que las normas colombianas se fundamentan en descripciones generales y en dinámicas de las cuentas.

Las NIIF no consideran normas fiscales para la contabilización de los elementos de Propiedades, planta y equipo, mientras que en las prácticas locales es común encontrar que las empresas aplican normas fiscales para la medición posterior de estos activos.

#### **Aplicables a IFRS Full**

Las NIIF permiten la revaluación del activo para establecer un nuevo costo sobre la base del valor razonable, cuando exista una diferencia significativa entre el valor en libros y el valor razonable del bien. En las normas colombianas las revaluaciones de los elementos de PPyE son presentadas por separado manteniendo criterios de amortización similares a los establecidos por la legislación fiscal. El registro separado de las valorizaciones obedece a disposiciones de orden fiscal que consideran las valorizaciones como diferencias permanentes.

La valorización de activos en el decreto 2649 de 1993, realizada como consecuencia de la realización de un nuevo avalúo es reconocida como un componente separado en otros activo y en el patrimonio sin afectar el costo del activo. En las NIIF la revaluación, aplicada en la fecha de transición o en períodos posteriores modifica el costo del activo, estableciendo una nueva base de costo para la depreciación del activo.

#### **Aplicables a IFRS SMes**

Por razones de costo- beneficio la NIIF todos los costos de préstamos son registrados en el estado de resultados. Esta no incorpora la directriz para capitalizar los costos de préstamos en activos aptos, contenida en la NIC 23.

## 16. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 16.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 64
- Decreto 2650 de 1993

#### *IFRS Full*

##### **Normas**

- ***NIC 40 Propiedades de inversión***
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la venta
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIC 17 Arrendamientos
- NIC 36 Deterioro de Valor de los Activos
- NIC 18 Ingresos Ordinarios
- NIC 23 Costos de Préstamos
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- No existen interpretaciones relacionadas.

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 16 Propiedades de inversión***
- Sección 20 Arrendamientos
- Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo
- Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias
- Sección 27 Deterioro de Valor de los activos
- Sección 34 Actividades Especiales
- Sección 35 Transición a la NIIF para Pymes

### 16.2. Descripción general de las políticas

#### ***Resumen de la Política Local***

Las normas locales no establecen directrices para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de terrenos y edificios que se mantengan para generar rentas o plusvalías en lugar de para su uso en la producción de bienes o servicios.

En la práctica local dichos activos podrían estar contabilizados como inventarios, propiedades, planta y equipo, inventarios u otros activos, aplicándose criterios similares para el grupo de activos contabilizados en la cuenta donde son clasificados.

### **Resumen de la Política NIIF**

#### **IFRS Full**

Las propiedades de inversión son propiedades que se mantienen para ganar rentas y/o apreciaciones de capital. Se presentan por separado de las propiedades, planta y equipo, que son bienes que se tienen para el uso en la producción de bienes o servicios, para arrendarlos o para propósitos administrativos.

Las propiedades de inversión se miden en el momento de su reconocimiento inicial por su costo, el cual incluye los costos de transacción.

En períodos posteriores al reconocimiento inicial, las propiedades de inversión son medidas por el modelo de valor razonable (un procedimiento mediante el cual todas las variaciones del activo entre el valor en libros y el valor de mercado es reconocido directamente en el estado de resultados) o por el modelo del costo aplicables para propiedades, planta y equipo. El modelo el costo puede ser utilizado en los casos en que no exista una medición fiable del valor razonable.

Los derechos sobre propiedades mantenidas por un arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, pueden clasificarse y contabilizarse como una propiedad de inversión siempre que: a) se cumpla la definición de propiedad de inversión; b) el arrendamiento operativo se contabilice como si fuera un arrendamiento financiero, de acuerdo con la NIC 17 Arrendamientos; y c) el arrendatario utilice el modelo del valor razonable. Una propiedad adquirida en régimen de arrendamiento financiero también podría ser capitalizada como una propiedad de inversión por parte del Arrendatario.

#### **IFRS SMEs**

**La NIIF para pymes se basa en principios generales similares a los contenidos en las NIIF completas (NIC 40). No obstante existen las siguientes diferencias:**

- La NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje sencillo e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios.
- Las NIIF completas (NIC 40) permiten la elección de política contable entre el valor razonable con cambios en resultados o el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor. Una entidad que siga el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor está obligada a revelar información suplementaria sobre el valor razonable de sus propiedades de inversión. A

diferencia de la NIC 40, la NIIF para las PYMES no requiere información a revelar sobre los valores razonables de las propiedades de inversión medidas sobre la base del costo.

- La NIIF para las PYMES no contiene una elección similar de política contable, sino que la contabilización de las propiedades de inversión depende de las circunstancias. Si una entidad conoce o puede medir el valor razonable de una partida de propiedades de inversión sin un costo o esfuerzo desproporcionado, en un contexto de negocio en marcha, debe usar el modelo del valor razonable con cambios en resultados para esa propiedad de inversión. En caso contrario, debe utilizar el modelo de costo-depreciación-deterioro referido en la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo para otras propiedades de inversión.
- Una Pyme que utilice el modelo del costo para la medición de sus propiedades de inversión

#### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

##### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las NIIF separan de las Propiedades, Planta y Equipo las propiedades de inversión y los activos no corrientes o grupos en desapropiación mantenidos para la venta, estableciendo criterios diferenciados para su reconocimiento inicial y medición posterior.

Las normas locales privilegian el uso de mediciones al costo histórico mientras que las NIIF permiten que las propiedades de inversión sean medidas por el valor razonable, reconociendo las diferencias en la valoración en el estado de resultados.

Las NIIF permiten que ciertos derechos sobre arrendamientos operativos sean capitalizados como arrendamientos financieros, cuando los bienes cumplan las condiciones para ser calificado como propiedades de inversión y los derechos relacionados se midan por su valor razonable.

##### **Aplicables a IFRS SMEs**

Una pequeña podrá medir una propiedad de inversión por el costo si para la medición del valor razonable incurre en un costo indebido o esfuerzo desproporcionado. Si las propiedades de inversión son medidas al costo la entidad no estará obligada a revelar el valor razonable de sus propiedades de inversión.



## 17. ACTIVOS INTANGIBLES

### 17.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 66
- Decreto 2650 de 1993
- Circular Conjunta 006 de 2005 Superintendencia de sociedades

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- ***NIC 38 Activos intangibles***
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 8 Políticas Contables, Cambios en Estimaciones y Errores
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 17 Arrendamientos
- NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta
- NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Naturales
- NIC 23 Costos de Préstamos
- NIIF3 Combinaciones de Negocios
- NIIF 1 Aplicación por primera vez de las NIIF
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-29 Acuerdos de Concesión de Servicios—Información a revelar
- SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web
- CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 18 Activos intangibles distintos del goodwill***
- Sección 19 Combinaciones de Negocios y Goodwill
- Sección 20 Arrendamientos
- Sección 34 Actividades Especiales
- Sección 35 Transición de la NIIF para pymes

### 17.2. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LAS POLÍTICAS

#### ***Resumen de la Política Local***

En la fecha de reconocimiento inicial los activos intangibles se registran al costo.

En períodos posteriores al reconocimiento inicial los activos se miden utilizando el modelo del costo (esto es, costo menos depreciación menos deterioro acumulados). La amortización se calcula usando el método de línea recta sin considerar ningún valor de salvamento.

En cargos Diferidos se registran los desembolsos incurridos por la adquisición de bienes y servicios que se difieren en los resultados de los periodos siguientes y algunas partidas relacionadas con mantenimientos de activos, gastos preoperativos, gastos de publicidad, costos y gastos de empresas mineras, costos capitalizados sobre proyectos en ejecución, derechos fiduciarios, derechos sobre bienes adquiridos en arrendamientos financieros, entre otros. Los cargos diferidos se amortizan sobre una base lineal en periodos que varían entre 3 a 5 años.

La participación en los derechos fiduciarios se contabiliza como activo intangible reconociendo mensualmente los incrementos o reducciones con base en los informes mensuales reportados por las entidades fiduciarias.

El crédito mercantil forma parte del grupo de activos intangibles aun cuando su naturaleza puede diferenciarse de este tipo de activos. En muchos casos partidas identificables y separables son reconocidas como crédito mercantil, como consecuencia del no reconocimiento de estos activos en la combinación y el uso del método de unión de intereses para la contabilización de los activos y pasivos adquiridos.

Los derechos de uso derivados de la capitalización de los arrendamientos son capitalizados como activos intangibles y amortizados durante el tiempo del contrato o la vida útil de activos similares. Los activos intangibles no son sometidos a avalúos periódicos con el fin de reconocer revaluaciones de los mismos.

#### **Resumen de la Política NIIF**

##### **IFRS Full**

Las NIIF completas establecen directrices más amplias para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos intangibles. Distingue entre: a) activos intangibles adquiridos por separado, b) activos intangibles generados internamente, c) activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, d) activos intangibles adquiridos en una permuta o subvención del gobierno y d) Goodwill o Crédito Mercantil (Ver norma de combinaciones de negocios).

**Activos intangibles adquiridos por separado:** Los activos intangibles adquiridos por separado son registrados al costo menos su amortización y las pérdidas por deterioro acumuladas (modelo del costo), salvo cuando existe un mercado activo para el intangible. En este caso los activos intangibles son medidos utilizando el modelo de revaluación aplicable para las Propiedades, Planta y Equipo.

La amortización es cargada por lo regular sobre una base de línea recta durante su vida útil estimada. La vida útil estimada y el método de amortización son revisados al final de cada período anual de reporte, con el efecto de que cualquier cambio en una estimación contable es contabilizado de forma prospectiva.

**Activos intangibles generados internamente – Desembolsos por investigación y Desarrollo:** Para su contabilización las NIIF distinguen entre la fase de investigación y la fase desarrollo. Los desembolsos incurridos por actividades realizadas durante la fase de investigación deben ser reconocidos como un gasto en el período en el cuál estos son incurridos. Los desembolsos incurridos por actividades realizadas durante la fase de desarrollo son reconocidos como un activo intangible, si y solo sí, todas las siguientes condiciones puedan ser demostradas:

- a. La factibilidad técnica de completar el activo intangible, de tal forma que pueda estar disponible para su uso o venta;
- b. La intención de completar el activo intangible, ya sea para usarlo o venderlo;
- c. La capacidad para usar o vender el activo intangible;
- d. Cómo el activo intangible generará probables beneficios económicos futuros;
- e. La disponibilidad de adecuados recursos técnicos, financieros y de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
- f. La capacidad para medir confiablemente los desembolsos atribuibles a los activos intangibles durante su desarrollo.

Los importes reconocidos inicialmente por activos generados internamente es la suma de los desembolsos incurridos desde la fecha cuando el activo intangible cumple los criterios de reconocimiento de la fase de desarrollo. Cuando un activo intangible generado internamente no puede ser reconocido como un activo los desembolsos son cargados directamente en el estado de resultados, en el período en el cuál ellos fueron incurridos.

En períodos posteriores a su reconocimiento inicial, los activos intangibles generados internamente son reportados al costo menos la amortización y pérdidas por deterioro acumuladas, sobre la misma base de activos intangibles adquiridos por separado, salvo que exista un mercado activo. En este caso los activos intangibles son medidos utilizando el modelo de revaluación aplicable para las Propiedades, Planta y Equipo.

**Activos intangibles adquiridos en una combinación de Negocios:** Los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (adquisición de un negocio) son identificados y reconocidos por separado para diferenciarlos del crédito mercantil, siempre que satisfagan la definición de un activo intangible y su valor razonable puede ser medido confiablemente. El costo de tales activos intangibles es su valor razonable en la fecha de adquisición.

En períodos posteriores al reconocimiento inicial, los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios son reportados al costo menos la amortización y pérdidas por deterioro

acumuladas, sobre la misma base de activos intangibles adquiridos por separado salvo que exista un mercado activo para tales intangibles. En este caso los activos intangibles son medidos utilizando el modelo de revaluación aplicable para las Propiedades, Planta y Equipo.

**Activos intangibles adquiridos mediante una permuta:** Se deben utilizar los mismos criterios establecidos para una permuta de PPyE, esto es, la permuta se mide por el valor razonable salvo que la transacción no tenga sustancia comercial o no exista una medición fiable del valor razonable. Si la excepción aplica los activos deben ser medidos por el valor en libros del activo entregado.

**Activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno:** Los activos intangibles adquiridos mediante subvenciones del gobierno son registrados en el momento de su reconocimiento inicial por su valor razonable. Cuando no existe una medición fiable del valor razonable el activo es reconocido inicialmente por su importe nominal más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para su uso esperado.

**Vida útil.** Una entidad debe evaluar si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. Una entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo. La vida útil de un derecho readquirido que haya sido reconocido como un activo intangible en una combinación de negocios es el periodo contractual restante del contrato en el que se concedió el derecho y no incluirá los periodos de renovación.

**Activos intangibles con vidas útiles finitas.** El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo.

El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser

determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

**Valor Residual.** Las NIIF suponen que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que: a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o b) exista un mercado activo para el activo y pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado y sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

**Revisión del Período y Método de Amortización.** Tanto el periodo como el método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada periodo. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios.

**Activos intangibles con vidas útiles indefinidas.** Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizan. La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

**Baja en cuenta.** Un activo intangible se dará de baja en cuentas: a) por su disposición; b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, y el importe en libros del activo y se reconocerá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas. Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

## IFRS SMEs

La NIIF para pymes está construida sobre la base de los principios generales contenidas en las NIIF completas lo que la hace altamente comparable. En relación con los activos intangibles existen las siguientes diferencias:

- La NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje simple e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios.
- Las NIIF completas requieren que todos los costos de investigación sean considerados como gasto cuando se producen, pero los costos de desarrollo incurridos después de que el proyecto ha sido considerado comercialmente viable, deben ser capitalizados. La NIIF para las **PYMES requiere que todos los costos de investigación y desarrollo se reconozcan como gastos.**

- Las NIIF completas suponen que el criterio fiable de reconocimiento de la medición siempre se cumple para los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. La NIIF para las PYMES proporciona una excepción para un activo intangible adquirido en una combinación de negocios que surge de derechos legales u otros derechos contractuales cuando su valor razonable no se puede medir de forma fiable, ya sea porque no es separable del goodwill o porque es separable del goodwill pero no existe ningún historial ni evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y estimar el valor razonable de otra manera dependería de variables que no se pueden medir.
- La NIIF para las PYMES considera que todos los activos intangibles (incluidos los activos intangibles de vida útil indefinida) tienen una vida útil finita. Requiere que se amorticen todos los activos intangibles (incluidos los activos intangibles de vida útil indefinida). Las NIIF completas requieren que los activos intangibles de vida útil indefinida se contabilicen al costo histórico menos las pérdidas por deterioro del valor, si las hubiere.
- Las NIIF para Pymes no permiten usar el modelo de revaluación para medir activos intangibles con posterioridad al reconocimiento inicial.
- Las NIIF completas requieren una revisión anual del valor residual, la vida útil y el método de amortización de los activos intangibles. La NIIF para las PYMES requiere una revisión sólo si hay algún indicio de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha anual sobre la que se haya informado.
- La NIIF para las PYMES (véase la Sección 24 Subvenciones del Gobierno) establece un único método para contabilizar las subvenciones del gobierno. Las NIIF completas (véase la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales) permiten elegir los métodos para la contabilización de activos intangibles adquiridos mediante subvenciones del gobierno.

#### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

##### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las normas locales utilizan criterios fiscales para la amortización de los activos intangibles mientras que en las NIIF la amortización se basa en las estimaciones de vida útil, método de amortización y valor residual.

Las NIIF diferencian los activos intangibles del goodwill, indicando que el goodwill es un activo no identificable que no puede ser reconocido por separado ni ser sujeto de derechos legales.

En las NIIF los gastos pre operativos, los gastos de publicidad ni los desembolsos por estudios e investigaciones son sujetos de capitalización como activo. En las normas locales algunas de estas partidas son capitalizadas.

En las NIIF la estimación de pérdidas por deterioro debe ser realizada estimando el importe recuperable del activo y no su valor de mercado. Se requieren pruebas de deterioro anuales para el goodwill, los activos intangibles con vida útil indefinida y los intangibles generados internamente que están siendo sujetos de capitalización. Las estimaciones de vida útil y método de depreciación deben ser revisadas anualmente. En las normas locales las contingencias de pérdida de un activo se establecen acelerando la amortización.

En una combinación de negocios los activos identificables (tales como registros de marcas, listas de clientes, contratos y otros activos) pueden ser reconocidos por separado del crédito mercantil y tratados por separado. Las normas colombianas no contienen esta distinción como consecuencia de permitir que el crédito mercantil sea la diferencia entre el valor pagado y el valor contable del patrimonio adquirido.

#### **Aplicables a IFRS Full**

Las NIIF completas permiten la utilización del modelo de revaluación, cuando se puede demostrar la existencia de un mercado activo.

Las NIIF completas exigen la revisión anual de las estimaciones de vida útil, método de amortización y valor residual. Esta disposición no es requerida por las normas locales.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

La NIIF para pymes no permite la capitalización de activos intangibles generado internamente. Todos los desembolsos incurridos en la fase de investigación y desarrollo son reconocidos como gastos. Esta disposición no es requerida por las normas locales.

- La NIIF para las PYMES requiere una revisión de las estimaciones de vida útil, método de amortización y valor residual sólo si hay algún indicio de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha anual sobre la que se haya informado.

## 18. DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS

### 18.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 61, 62, 63, 64, 66, 70
- Decreto 2650 de 1993

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- **NIC 36 Deterioro de valor de los activos**
- NIC 2 Inventarios
- NIC 8 Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIC 41 Agricultura
- NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
- NIIF 8 Segmentos de Operación
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIC 38 Activos Intangibles
- NIC 40 Propiedades de Inversión
- NIC 41 Agricultura
- NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados
- NIC 28 Inversiones en Asociadas
- NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web
- CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares
- CINIIF 10 Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios

#### *IFRS SMEs*

- **Sección 27 Deterioro de valor de los activos**
- Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos
- Sección 13 Inventarios



- Sección 14 Inversiones en Asociadas
- Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos
- Sección 16 Propiedades de Inversión
- Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo
- Sección 18 Activos Intangibles distintos del Goodwill
- Sección 19 Combinaciones de Negocios y Goodwill
- Sección 34 Actividades Especiales
- Sección 35 Transición de la NIIF para Pymes

## 18.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

Las disposiciones del deterioro de activos en las normas locales son referidas como provisiones de activos y generalmente se establecen sobre la base del valor de mercado. Las provisiones son constituidas para cubrir las contingencias de pérdida la cual debe ser justificada, cuantificada y verificable. En general las normas locales establecen que el valor en libros de un activo no debe exceder su valor de mercado, sin distinguir partidas de diferente naturaleza y uso.

En algunos casos normas especiales permiten que la diferencia entre el valor en libros de los activos y su valor de mercado sean reconocidos como desvalorizaciones sin afectar el estado de resultados, pero en general, los ajustes son reconocidos contra el estado de resultados utilizando clasificaciones que se alinean con requerimientos de orden fiscal.

Las desvalorizaciones pueden corresponder a las diferencias entre el valor de realización determinadas por avalúos de reconocido valor técnico y el valor neto en libros de las propiedades y equipos. Estas se registran directamente en el estado de resultados como un gasto del periodo y en algunos casos se reconocen como desvalorizaciones dentro del patrimonio.

Las normas colombianas no contienen ninguna referencia al deterioro de valor del crédito mercantil ni sobre la medición de pérdidas por deterioro sobre la base de unidades generadoras de efectivo. Algunas referencias contenidas en el Decreto 2649 sobre el tema son las siguientes:

**Inversiones. Art. 61 Decreto 2649 de 1993.** (...). El valor histórico de las inversiones, el cual incluye los costos ocasionados por su adquisición tales como comisiones, honorarios e impuestos debe ser ajustado al final del período al valor de realización, mediante provisiones o valorizaciones. Para este propósito se entiende por valor de realización de las inversiones de renta variable, el promedio de cotización representativa en las bolsas de valores en el último mes y, a falta de este, su valor intrínseco (...).

**Cuentas y Documentos por Cobrar. Art. 62 Decreto 2649 de 1993.** Al menos al cierre del período, debe evaluarse técnicamente su recuperabilidad y reconocer las contingencias de pérdida de su

valor. Teniendo en cuenta la naturaleza de la partida y la actividad del ente económico, normas especiales pueden autorizar o exigir que estos activos se reconozcan o valúen a su valor presente. Sin perjuicio de lo dispuesto por normas especiales, para la preparación de estados financieros de períodos intermedios es admisible el reconocimiento de las contingencias de pérdida con base en estimaciones estadísticas.

**Inventarios Art. 63 Decreto 2649 de 1993.** Al cierre del período deben reconocerse las contingencias de pérdida del valor de los inventarios, mediante las provisiones necesarias para ajustarlos a su valor neto de realización. Sin perjuicio de lo dispuesto por normas especiales, para la preparación de estados financieros de períodos intermedios es admisible determinar el costo del inventario y reconocer las contingencias de pérdida con base en estimaciones estadísticas.

**Propiedades, Planta y Equipo. Art. 64 Decreto 2649 de 1993.** (...). Al cierre del período, el valor neto de estos activos 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. 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 (...).

**Activos Intangibles. Art. 66 Decreto 2649 de 1993.** Al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización.

**Activos no monetarios. Art. 70 Decreto 2649 de 1993.** El valor de los activos no monetarios una vez ajustado, cuando exceda el valor recuperable de su uso futuro o su valor de realización, según el caso, debe reducirse mediante una provisión técnicamente constituida. Las disposiciones contenidas en este artículo reflejan una práctica similar a la establecida en las NIIF que exigen que el valor en libros de un activo no exceda su importe recuperable.

#### **Resumen de la Política NIIF**

##### **IFRS Full**

Una empresa que aplique las NIIF debe en cada fecha de balance establecer si existe evidencia que valor en libros de sus activos, tangibles e intangibles se ha deteriorado. Si tal indicación existe, el importe recuperable de los activos es estimado con el fin de determinar la magnitud de la pérdida por deterioro (si esta existe). **El importe recuperable es el mayor valor entre el valor de uso y el precio de venta neto (valor razonable menos costos de venta) del activo.**

Cuando no es posible estimar el importe recuperable de un activo individual, la entidad debe estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo al cual el activo pertenece. Cuando pueda ser identificada una razonable y consistente base de asignación los activos corporativos son asignados a unidades generadoras de efectivo individuales o al grupo más

pequeño de unidades generadoras de efectivo para las cuales pueda ser identificada una razonable y consistente base de asignación.

Las NIIF requieren la realización de pruebas por deterioro anuales para los activos intangibles con vida útil indefinida, el goodwill, y los activos intangibles que todavía no están listos para su uso (intangibles desarrollados internamente).

El importe recuperable es el valor más alto del valor razonable menos los costos de venta y el valor de uso. Al evaluar el valor en uso, los flujos futuros de caja estimados son descontados a su valor presente usando una tasa de descuento antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado del valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del activo para el cual las estimaciones de flujos de efectivo futuros no han sido ajustadas.

Si el importe recuperable de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) es estimado en un valor menor que su valor en libros, el valor en libros del activo (o de la unidad generadora de efectivo) es reducido a su importe recuperable. Una pérdida por deterioro es reconocida inmediatamente en el estado de resultados, a menos que el activo esté registrado por su importe revaluado, caso en el cual la pérdida por deterioro es tratada como una disminución de la revaluación.

Cuando una pérdida por deterioro sea revertida en períodos posteriores, el valor en libros del activo o de la unidad generadora de efectivo es incrementada por la revisión estimada de su importe recuperable, siempre y cuando el incremento del valor en libros no exceda el valor en libros que tendría el activo sino se hubiese reconocido ninguna pérdida por deterioro del activo o de la unidad generadora de efectivo en períodos anteriores. Una reversión de una pérdida por deterioro es reconocida inmediatamente en los resultados del período, al menos que el activo sea registrado por su importe revaluado, caso en el cual la reversión de la pérdida por deterioro es tratada como un incremento de la revaluación.

Cuando un activo se ha deteriorado se requiere revisar el importe amortizable del activo y las estimaciones de vida útil, método de depreciación y valor residual.

Los deterioros de valor del goodwill no se pueden revertir en períodos posteriores al reconocimiento de la pérdida por deterioro.

Las NIIF contienen disposiciones especiales para el reconocimiento del deterioro de valor de los inventarios, propiedades de inversión, instrumentos financieros, inventarios y activos biológicos. El deterioro de valor de las propiedades de inversión e instrumentos financieros medidos por su valor razonable se establecen con referencia a este valor sin considerar el valor de uso, el deterioro de valor de los inventarios se establece con referencia al valor neto de realización y el deterioro de valor de los activos biológicos y activos no corrientes mantenidos para la venta se establece con referencia al valor razonable menos los costos de venta.

## IFRS SMEs

La NIIF para pymes se desarrolla a partir de los principios contenidos en las NIIF completas. La norma está redactada en un lenguaje más sencillo e incluye menos orientación sobre los principios. De forma similar a como está establecido en las NIIF completas en la NIIF para pymes existe una norma general para la contabilización de deterioro y referencias específicas al tema contenidas en otras normas.

Existe una diferencia en los criterios aplicados para la medición del Goodwill. Mientras que en las NIIF completas el goodwill es una partida no amortizable que requiere que se realicen pruebas de deterioro anuales en la NIIF para pymes el goodwill es una partida amortizable cuyo deterioro se mide de forma similar a los otros activos.

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las NIIF requieren que el valor en libros de un activo no exceda su importe recuperable (mayor valor entre el valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso). Las normas locales requieren que el valor en libros de un activo no exceda su valor de realización o de mercado.

Las prácticas utilizadas para reconocer algunas provisiones por deterioro en las normas locales están basadas en disposiciones de orden fiscal. No existen reglas específicas para la constitución y reversión de provisiones. Por un manejo fiscal de este tema en su reconocimiento inicial las provisiones son reconocidas en estructuras operativas del estado de resultados y en su medición posterior son ajustadas en estructuras no operativas.

Las normas locales no incluyen disposiciones para la reversión de las provisiones. El manejo dado en la estructuras de reporte (PUC) de balance y estado de resultados privilegian la conformación de una contabilidad fiscal.

El valor de uso no es un elemento considerado en las normas locales para determinar si una partida de activo se ha deteriorado, no obstante que existen referencias marginales a la utilización del valor recuperable como una medida para la estimación de provisiones por deterioro (ver art. 70 del decreto 2649 de 1993).

La posibilidad de establecer el deterioro sobre la base de unidades generadoras de efectivo y no sobre activos individuales no está contenida en las normas locales.

En las normas locales las provisiones por deterioro no afectan el importe amortizable de los activos como consecuencia del uso de criterios de amortización fiscales. El mantener el costo

originalmente establecido (base fiscal) como importe amortizable genera reversiones de las provisiones previamente constituidas que no son incorporadas como gastos operacionales.

## 19. INVENTARIOS

### 19.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 63
- Decreto 2650 de 1993
- Circular Externa 008 de 2008 Superintendencia de Sociedades

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- **NIC 2 Inventarios**
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 7 Estado de Flujos de efectivo
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 18 Ingresos Ordinarios
- NIC 19 Beneficios de empleados
- NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio
- NIC 23 Costos de Préstamos
- NIC 27 Estados Financieros Consolidados
- NIC 28 Inversiones en Asociadas
- NIC 41 Agricultura
- NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
- NIC 40 Propiedades de Inversión
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez de las NIIF
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web

#### *IFRS SMEs*

- **Sección 13 Inventarios**
- Sección 4 Estado de Situación Financiera
- Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados
- Sección 7 Estado de Flujos de Efectivo
- Sección 9 Estados Financieros consolidados y separados
- Sección 12 Otros Instrumentos Financieros
- Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias

- Sección 27 Deterioro de valor de los activos
- Sección 25 Costos de Préstamos
- Sección 28 Beneficios de Empleados
- Sección 30 Conversión de la Moneda Extranjera
- Sección 34 Actividades Especiales
- Sección 35 Transición de la NIIF para Pymes

## 19.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

De acuerdo con el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993, los inventarios representan **bienes corporales** destinados a 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 van a ser vendidos.

El valor de los inventarios (costo) incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta, el cual puede ser determinado utilizando el método PEPS (Primeros en Entrar, Primeros en Salir), UEPS (Últimos en Entrar, Primeros en Salir), el de identificación específica o el promedio ponderado, aun cuando normas especiales pueden autorizar la utilización de otros métodos de reconocido valor técnico.

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 valor neto de realización se entiende como el valor 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.

Las prácticas locales para los activos biológicos y productos cosechados acogen las directrices establecidas para los inventarios (cuando las partidas son corrientes) y para las propiedades, planta y equipo (cuando las partidas son no corrientes). La Base para el reconocimiento inicial y posterior de los activos biológicos y productos cosechados es el costo.

### *Resumen de la Política NIIF*

#### **IFRS Full**

Como criterio de medición general las NIIF establecen que los inventarios deben ser contabilizados al más bajo entre el costo y el valor neto de realización. El valor neto de realización no es una medida de mercado y se define como el precio esperado de venta en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y llevar a cabo la venta. Así el valor neto de realización es un valor para la entidad y no una medida de mercado.

El costo del inventario está formado por todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como por otros costos en que se haya incurrido para darle su condición y ubicación actuales.

La capitalización de los costos de transformación debe hacerse sobre la base de la producción normal y cualquier variación anormal por fuera de las condiciones normales de la operación no es sujeto de capitalización.

Los costos de préstamos y diferencias en cambio no son objeto de capitalización en el inventario, salvo que pueda demostrarse que se requiere de un tiempo sustancial para que tales activos estén listos para su disposición o venta. Este sería el caso de los cultivos de tardío rendimiento.

Una entidad no debe capitalizar los costos de préstamos de activos medidos al valor razonable, como sería el caso de los activos biológicos y productos cosechados. Adicionalmente, los inventarios que ya están listos para su uso cuando son adquiridos o los inventarios que son manufacturados en grandes cantidades sobre una base repetitiva no son activos aptos, y en consecuencia los intereses y diferencia en cambio no son objeto de capitalización.

Los costos, incluyendo una apropiada porción de los gastos indirectos de fabricación fijos o variables, son asignados a los inventarios utilizando el método PEPS o el Método Promedio Ponderado, el que resulte más apropiado a cada clase de inventarios. Como técnicas para la medición de los costos las NIIF permiten la utilización del Costo estándar o el método retail.

Las pérdidas por deterioro y las reversiones de las pérdidas deben ser reconocidas en el estado de resultados. Las NIIF no incorporan en cuentas separadas (operativas y no operativas) las constituciones y reversiones de pérdidas por deterioro.

Las rebajas y descuentos afectan el costo de los inventarios y cuando los pagos son aplazados más allá de las condiciones normales de crédito las NIIF exigen que se separe el componente financiero de la transacción del costo del inventario.

#### **IFRS SMEs**

La NIIF para pymes contiene los principios generales contenidos en las NIIF completas. Las diferencias son las siguientes:

- La NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje simple e incluye una guía significativamente menor sobre cómo aplicar los principios.
- En la NIC 23 Costos por préstamos, se requiere que los costos por préstamos, que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto (incluidos algunos inventarios), se capitalicen como parte del costo del activo. Por razones de

costo-beneficio, en la Sección 25 Costos por préstamos de la NIIF para las PYMES se requiere que estos costos se carguen directamente al resultado, como gastos.

### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las NIIF no permiten la utilización del método UEPS o LIFO, como formulas de medición del costo.

En las NIIF los intereses y diferencia en cambio de inventarios que ya están listos para su uso o para su venta en la fecha de compra o para inventarios que se producen en grandes cantidades sobre una base repetitiva no pueden ser capitalizados como parte del activo.

Los repuestos especializados o de valores importantes y equipo de mantenimiento utilizado por la entidad, podrían cumplir los criterios para ser clasificados como Propiedad, Planta y Equipo.

Las NIIF contienen reglas más claras para la constitución y reversión de pérdidas por deterioro, lo mismo que para la revelación de los cambios en los estados financieros.

Las NIIF establecen limitaciones en el alcance de la aplicación de la norma dejando sin aplicación a sectores especializados, tales como el de la minería y la agricultura. En el sector agrícola los activos biológicos y productos cosechados son medidos al valor razonable menos los costos de venta y los inventarios del sector minero pueden ser medidos al valor neto de realización.

Las normas locales no contienen reglas específicas para la contabilización de diferencias en cambio ni para la capitalización de variaciones anormales de los costos de transformación del inventario.

Las normas locales no contienen disposiciones separadas para la contabilización de los Activos Biológicos y los productos cosechados. La NIIF establece que este tipo de activos deben ser medidos por el Valor Razonable menos los costos de venta, salvo cuando no haya una medida fiable del valor razonable, evento en el cual se puede utilizar el costo como base de medición.

#### **Aplicables a IFRS SMEs**

Por razones de costo- beneficio la NIIF todos los costos de préstamos son registrados en el estado de resultados. Esta no incorpora la directriz para capitalizar los costos de préstamos en activos aptos, contenida en la NIC 23.



## 20. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

### 20.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, art. 52, 81
- Decreto 2650 de 1993

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- ***NIC 37 Provisiones y contingencias***
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores
- NIC 10 Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa
- NIC 19 Beneficios de empleados
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones descontinuadas
- NIC 39 Instrumentos Financieros
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez de las NIIF
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Trans. que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
- SIC-29 Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar
- CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares
- CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental
- CINIIF 6 Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios
- CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes
- CINIIF 14 NIC 19 El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción
- CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 21 Provisiones y contingencias***
- Sección 4 Estado de Situación Financiera
- Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultado
- Sección 19 Combinaciones de Negocios

- Sección 28 Beneficios de empleados
- Sección 35 Transición de la NIIF para Pymes

## 20.2. Descripción general de las políticas

### **Resumen de la Política Local**

Las normas locales establecen que se deben contabilizar provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables así como para disminuir el valor reexpresado si fuere el caso de los activos, cuando sea necesario de acuerdo con las normas técnicas. Las provisiones deben ser justificadas, cuantificables y confiables, es decir deben cumplir los criterios de reconocimiento de los hechos económicos (ver art. 47 del Decreto 2649 de 1993).

Las contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas. Son contingencias probables aquellas respecto de las cuales la información disponible, considerada en su conjunto, indica que es posible que ocurran los eventos futuros. Son contingencias eventuales aquellas respecto de las cuales la información disponible, considerada en su conjunto, no permite predecir si los eventos futuros ocurrirán o dejarán de ocurrir. Son contingencias remotas aquellas respecto de las cuales la información disponible, considerada en su conjunto, indica que es poco posible que ocurran los eventos futuros.

La calificación y cuantificación de las contingencias se debe ajustar al menos al cierre de cada período, cuando sea el caso con fundamento en el concepto de expertos.

En el artículo 81 de decreto 2649 se indica que los pasivos contingentes deben ser provisionados aun cuando ellos no cumplen los criterios de reconocimiento. Con sujeción a la norma básica de la prudencia, se deben reconocer las contingencias de pérdidas en la fecha en la cual se conozca información conforme a la cual su ocurrencia sea probable y puedan estimarse razonablemente.

Las normas locales son prudenciales configurándose una práctica que obliga a provisionar el 100% de la opción más probable sin considerar ni siquiera el efecto del valor del dinero en el tiempo. Tratándose de procesos judiciales o administrativos deben reconocerse las contingencias probables en la fecha de notificación del primer acto del proceso.

### **Resumen de la Política NIIF**

#### **IFRS Full**

Las NIIF señalan con claridad la diferencia entre una provisión y un activo o pasivo contingente. Una provisión es un pasivo que cumple los criterios de reconocimiento sobre el cual solo existe incertidumbre sobre la cuantía y la fecha de vencimiento, un pasivo contingente no es un pasivo ya que su existencia o inexistencia solo será confirmada por la ocurrencia de un hecho futuro que

es incierto. Los pasivos contingentes se revelan pero no son sujetos de reconocimiento en el cuerpo de los estados financieros.

Un activo contingente es un activo posible, surgido a raíz de sucesos pasados, y cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

**Reconocimiento de Provisiones.** Las provisiones son reconocidas cuando la entidad tiene una obligación presente (legal o implícita) como resultado de un evento pasado, para la cual es probable que la entidad estará obligada a liquidar la obligación y una estimación confiable pueda ser hecha del valor de la obligación.

El importe reconocido como una provisión es el **mejor estimado de las contraprestaciones requeridas para liquidar la obligación presente** en la fecha del balance general, tomando en cuenta los riesgos e incertidumbres que rodean la obligación. Cuando una provisión es medida usando los flujos de efectivo estimados para liquidar la obligación presente, su valor en libros es el valor presente de esos flujos de efectivo.

Cuando una parte o todos los beneficios económicos requeridos para liquidar una provisión se espera que sean recuperados de una tercera parte, la cuenta por cobrar correspondiente es reconocida como un activo solo si es prácticamente cierto que el reembolso será recibido y el importe de la cuenta por cobrar puede ser estimado con fiabilidad.

**Contratos Onerosos.** Las obligaciones presentes originadas de contratos onerosos son reconocidas y medidas como provisiones. Se considera que existe un contrato oneroso cuando la entidad tiene un contrato bajo el cual los costos no evitables de cumplir la obligación bajo el contrato exceden los beneficios económicos esperados que se esperan recibir del mismo.

**Reestructuraciones.** Una provisión por reestructuración es reconocida cuando la entidad ha desarrollado un plan formal y detallado para la reestructuración y ha originado una expectativa válida en aquellos que serán afectados cuando se lleve a cabo la reestructuración, al empezar a implementar el plan o al anunciar sus principales características a los afectados por ella. La medición de una provisión por reestructuración solo incluye los desembolsos directos originados de la reestructuración, los cuales son aquellos importes que están necesariamente vinculados a la reestructuración y no están asociados con las actividades en curso de la entidad.

**Garantías.** Las provisiones para costos de garantías son reconocidas en la fecha de venta de los productos, considerando el mejor estimado de la gerencia de los desembolsos requeridos para liquidar la obligación de la entidad.

**Pasivos contingentes adquiridos en una combinación de negocios.** Los pasivos contingentes adquiridos en una combinación de negocios son medidos inicialmente al valor razonable en la

fecha de adquisición. Para su reconocimiento solo se requiere que exista una medición fiable del pasivo contingente sin que sea necesario calificar la contingencia como probable.

## **IFRS SMEs**

Las NIIF completas y la NIIF para las PYMES comparten los mismos principios para la contabilización e información de provisiones y para revelar pasivos contingentes y activos contingentes. No obstante, la NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje simple e incluye bastante menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

### ***Divergencias entre la Política local y la Política NIIF***

#### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

El término provisiones es utilizado en Colombia, tanto en el contexto de ajustes en el valor de los activos (provisiones de activos) como en la estimación de obligaciones normales o litigiosas. Las NIIF no utilizan el concepto Provisión para referirse a las provisiones de activos. Una provisión es un pasivo y en consecuencia una obligación presente, por lo que no es adecuado referirse como provisiones a las estimación de las pérdidas por deterioro de los activos, que se reconocen como cuentas valorativas del activo.

Las NIIF describen de una forma más detallada los conceptos y características de provisiones, pasivos y activos contingentes, mientras que las normas locales no lo hacen.

Las normas locales no requieren que se use el valor presente para determinar el monto de las provisiones. Los valores reflejados en la contabilidad son representaciones del valor nominal de las pretensiones iniciales de la demanda.

Las normas locales no establecen directrices para el reconocimiento de pasivos contingentes derivados de una combinación de negocios ni para la contabilización de contratos onerosos ni costos de reestructuración.

Las provisiones son reconocidas directamente contra el estado de resultados. Dado que en las NIIF no existen partidas extraordinarias la práctica de contabilizar la constitución de provisiones en cuentas ordinarias y las reversiones en cuentas extraordinarias no es aplicada por las NIIF. En cambio las NIIF requieren que se hagan revelaciones sobre las provisiones constituidas, revertidas o aplicadas.

## 21. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

### 21.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993, Art. 61 (Inversiones), 62 (Cuentas y documentos por cobrar), 74 (Obligaciones financieras, 75 (Cuentas y documentos por pagar), 80 (Bonos), 100 (Reconocimiento de otros ingresos), 102 (Diferencia en cambio), 104 (Gastos Financieros).
- Decreto 2650 de 1993
- Circular Externa 5 de 1998 Superintendencia de Sociedades
- Circular Conjunta 6 del 2005 Método de Participación patrimonial y Crédito Mercantil
- Ley 222 de 1995

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- ***NIC 32 Instrumentos financieros – presentación***
- ***NIC 39 Instrumentos financieros – reconocimiento y medición***<sup>6</sup>
- ***NIIF 7 Instrumentos financieros - revelaciones***
- ***NIIF 9 Instrumentos financieros***<sup>7</sup>
- NIC 1 Presentación De Estados Financieros
- NIC 17 Arrendamientos
- NIC 19 Beneficios a empleados
- NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados
- NIC 27 Estados Financieros Separado
- NIIF 10 Estados Financieros Consolidados
- NIC 28 Inversiones en Asociadas
- NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
- NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos
- NIIF 11 Acuerdos Conjuntos
- NIIF 4 Contratos de Seguros
- NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta
- NIC 37 Provisiones y contingencias
- NIIF 2 Pagos Basados en Acciones
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable
- NIIF 1 Aplicación por Primera Vez de las NIIF
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

<sup>6</sup> La norma se refiere a los temas de deterioro e incobrabilidad de activos financieros medidos al costo amortizado y las coberturas.

<sup>7</sup> La norma trata los temas de reconocimiento y baja en cuentas, clasificación y medición.

- SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Trans. que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
- CINIIF 2 Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
- CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental
- CINIIF 10 Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor
- CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de
- CINIIF 16 Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero
- CINIIF 19 Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

#### *IFRS SMEs*

- **Sección 11 Instrumentos financieros básicos**
- **Sección 12 Otros temas relacionados con instrumentos financieros**
- Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados
- Sección 14 Inversiones en Asociadas
- Sección 15 Participaciones en Negocios conjuntos
- Sección 20 Arrendamientos
- Sección 22 Pasivos y Patrimonio
- Sección 35 Transición a la NIIF para Pymes

## 21.2. Descripción general de las políticas

### **Resumen de la Política Local**

**Inversiones.** Las inversiones están representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con estos. Cuando representan activos de fácil enajenación, respecto de los cuales se tiene el propósito de convertirlos en efectivo antes de un año, se denominan inversiones temporales. Las que no cumplen con estas condiciones se denominan inversiones permanentes.

El valor histórico de las inversiones incluye los costos ocasionados por su adquisición tales como comisiones, honorarios e impuestos. Al final del período se ajustan al valor de realización, mediante provisiones o valorizaciones. El valor de realización de las inversiones de renta variable, es el promedio de cotización representativa en las bolsas de valores en el último mes y, a falta de este, su valor intrínseco.

Las inversiones en subordinadas, respecto de las cuales el ente económico tenga el poder de disponer que en el período siguiente le transfieran sus utilidades o excedentes, deben contabilizarse bajo el método de participación, excepto cuando se adquieran y mantengan exclusivamente con la intención de enajenarlas en un futuro inmediato deben contabilizarse bajo el método de costo. Teniendo en cuenta la naturaleza de la partida y la actividad del ente

económico, normas especiales pueden autorizar o exigir que estos activos se reconozcan o valúen por su valor presente.

**Cuentas por Cobrar.** Las cuentas y documentos por cobrar representan derechos a reclamar efectivo u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito. Las cuentas y documentos por cobrar a clientes, empleados vinculados económicos, propietarios, directores, las relativas a impuestos, las originadas en transacciones efectuadas fuera del curso ordinario del negocio y otros conceptos importantes, se deben registrar por separado.

Al menos al cierre del período, debe evaluarse técnicamente su recuperabilidad y reconocer las contingencias de pérdida de su valor. Teniendo en cuenta la naturaleza de la partida y la actividad del ente económico, normas especiales pueden autorizar o exigir que estos activos se reconozcan o valúen a su valor presente. Sin perjuicio de lo dispuesto por normas especiales, para la preparación de estados financieros de períodos intermedios es admisible el reconocimiento de las contingencias de pérdida con base en estimaciones estadísticas.

**Pasivos Financieros.** Los pasivos financieros se registran al costo en el momento de su reconocimiento inicial y en períodos posteriores se miden al costo amortizado utilizando las tasas originalmente pactadas (como expresiones nominales).

Las obligaciones financieras corresponden a las cantidades de efectivo recibidas a título de mutuo y se deben registrar por el monto de su principal. Los intereses y otros gastos financieros que no incrementen el principal se deben registrar por separado”

Las cuentas y documentos por pagar representan las obligaciones a cargo del ente económico originadas en bienes o en servicios recibidos. Se deben registrar por separado las obligaciones de importancia, tales como las que existan a favor de proveedores, vinculados económicos, directores, propietarios del ente y otros acreedores”

Los bonos representan la captación de ahorro realizada mediante la colocación de títulos valores que incorporan una parte alícuota de un crédito colectivo.

Las primas o descuentos en la colocación de bonos por un valor superior o inferior al valor nominal de los títulos, se deben contabilizar en cuentas separadas en el balance. La amortización del descuento o de la prima se debe hacer en forma sistemática en las fechas estipuladas para la causación de intereses, con cargo o crédito a las cuentas de intereses.

#### *Resumen de la Política NIIF*

IFRS Full

El tema de valoración de instrumentos financieros en las NIIF es tratado en diferentes normas. Las limitaciones en el alcance de las normas de instrumentos financieros refieren las otras normas que resultan aplicables.

El modelo de negocio para gestionar los activos financieros, las características de los flujos contractuales del activo financiero y el grado de control o influencia que se ejerce en las entidades en las que se invierte son elementos fundamentales para establecer una clasificación de los instrumentos financieros. Dependiendo de las condiciones un instrumento financiero podría ser clasificada como:

- a. Un activo financiero al valor razonable con cambios en resultados.
- b. Un activo financiero al costo amortizado.
- c. Una inversión en una Subsidiaria
- d. Una inversión en una Asociada
- e. Una inversión en un Acuerdo conjunto.
- f. Una inversión clasificada como un activo no corriente mantenido para la venta.
- g. Un pasivo financiero al costo amortizado
- h. Un pasivo financiero al valor razonable con cambios en resultados

**Reconocimiento.** Una entidad debe reconocer un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y sólo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento.

**Reconocimiento Inicial.** En el reconocimiento inicial una entidad mide un activo financiero o pasivo financiero a su valor razonable más o menos, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o pasivo financiero.

**Activos Financieros.** Cuando una entidad reconozca por primera vez un activo financiero esta lo clasificará teniendo en cuenta si se miden posteriormente al costo amortizado o al valor razonable sobre la base del: a) del modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.

Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes: a) El activo se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos para obtener los flujos de efectivo contractuales, b) Las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Un activo financiero deberá medirse al valor razonable, a menos que se mida al costo amortizado. Una entidad puede, en el momento de su reconocimiento inicial, designar un activo financiero de forma irrevocable como medido al valor razonable con cambios en resultados si haciéndolo



elimina o reduce significativamente una incoherencia de medición o reconocimiento (algunas veces denominada “asimetría contable”) que surgiría en otro caso de la medición de los activos o pasivos o del reconocimiento de las ganancias y pérdidas de los mismos sobre bases diferentes

**Pasivos Financieros.** Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado utilizando el método de interés efectivo, excepto por: a) (a) Los pasivos financieros que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados. Estos pasivos, incluyendo los derivados que sean pasivos, se medirán con posterioridad al valor razonable, b) Los pasivos financieros que surjan por una transferencia de activos financieros que no cumpla con los requisitos para su baja en cuentas o que se contabilicen utilizando el enfoque de la implicación continuada.

Una entidad puede, en el reconocimiento inicial, designar de forma irrevocable un pasivo financiero como medido a valor razonable con cambios en resultados o cuando hacerlo así dé lugar a información más relevante, porque a) con ello se elimine o reduzca significativamente alguna incoherencia en la medición o en el reconocimiento (a veces denominada “asimetría contable”) que de otra forma surgiría al utilizar diferentes criterios para medir activos y pasivos, o para reconocer ganancias y pérdidas en los mismos sobre bases diferentes; o b) un grupo de pasivos financieros o de activos financieros y pasivos financieros, se gestione y su rendimiento se evalúe según la base del valor razonable, de acuerdo con una estrategia de inversión o de gestión del riesgo documentada, y se proporcione internamente información sobre ese grupo, sobre la base del personal clave de la gerencia de la entidad.

**Método de Tasa de Interés Efectiva.** El método de tasa de interés efectiva es un método de cálculo del costo amortizado de un activo financiero y de asignación de los ingresos por intereses durante el período de tenencia de un título. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar (incluyendo todas las comisiones y puntos de interés pagados o recibidos que forman parte integral de la tasa de interés efectiva, los costos de transacción y otras primas o descuentos) estimados a lo largo de la vida esperada del activo financiero, o cuando sea apropiado, en un período más corto. En este caso los ingresos son reconocidos sobre una base de interés efectiva para instrumentos de deuda diferentes de aquellos designados como Activos Financieros al Valor razonable con cambios en resultados.

**Deterioro e incobrabilidad de los activos financieros medidos al costo amortizado.** Una entidad evaluará al final de cada periodo sobre el que se informa si existe evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de ellos medidos al costo amortizado se ha deteriorado.

Cuando exista evidencia objetiva de que se ha incurrido en una pérdida por deterioro del valor en activos financieros medidos al costo amortizado, **el importe de la pérdida se medirá como la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados con la tasa de interés efectiva original del activo financiero (es decir, la tasa de interés efectiva computada en el momento del reconocimiento inicial).** El importe en libros del

activo se reducirá directamente, o mediante una cuenta correctora. El importe de la pérdida se reconocerá en el resultado del periodo.

Si, en periodos posteriores, el importe de la pérdida por deterioro del valor disminuyese y la disminución pudiera ser objetivamente relacionada con un evento posterior al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la pérdida por deterioro reconocida previamente será revertida, ya sea directamente o mediante el ajuste de la cuenta correctora que se haya utilizado. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero que exceda al costo amortizado que habría sido determinado si no se hubiese contabilizado la pérdida por deterioro del valor en la fecha de reversión. El importe de la reversión se reconocerá en el resultado del periodo.

**Baja en cuentas de Activos Financieros.** Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero cuando, y sólo cuando: a) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero; o b) se transfiera el activo financiero y la transferencia cumpla con los requisitos para la baja en cuentas. Para tal fin evaluará en qué medida retiene los riesgos y las recompensas inherentes a su propiedad. En este caso:

- a. Si la entidad transfiere de forma sustancial los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo financiero, lo dará de baja en cuentas y reconocerá separadamente, como activos o pasivos cualquier derecho u obligación creados o retenidos en la transferencia.
- b. Si la entidad retiene de forma sustancial los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo financiero, continuará reconociéndolo.
- c. Si la entidad no transfiere ni retiene de forma sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo financiero, determinará si ha retenido el control sobre el activo financiero. En este caso: i) si la entidad no ha retenido el control, dará de baja el activo financiero y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia ii) Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo el activo financiero en la medida de su implicación continuada en el activo financiero.

#### IFRS SMEs

Una Pyme puede aplicar las NIIF completas en lo relacionado con los requerimientos de reconocimiento y medición y aplicar los requerimientos de revelación contenidos en las secciones 11 y 12 de la NIIF para Pymes.

La NIIF para pymes contiene muchos de las disposiciones que estaban contenidas en el borrador de exposición de la NIC 39 por lo que las secciones 11 y 12 tienen muchas similitudes con los criterios de reconocimiento, clasificación y medición que fueron incorporados en la NIIF 9. Además Las NIIF completas (NIC 39 y NIIF 7) y la NIIF para las PYMES comparten algunos principios

similares para el reconocimiento, la medición y la revelación de instrumentos financieros. Algunas de las diferencias son:

- En la NIIF para las PYMES, la contabilización de los instrumentos financieros básicos se trata de forma separada de la contabilización de transacciones con instrumentos financieros más complejos y los requerimientos están redactados en un lenguaje simplificado. Además, se presentan ciertos cambios en el detalle (que se enumeran a continuación).
- a. Las entidades que adopten el estándar de Pymes pueden optar por aplicar: a) Lo previsto en la Sección 11 y Sección 12 de la NIIF para pymes, en su totalidad, o b) Las disposiciones sobre reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y la NIIF 9, y los requerimientos de revelación de las Secciones 11 y 12 para contabilizar todos sus instrumentos financieros.

**Si una entidad decide aplicar la opción b:**

- La principal diferencia entre aplicar la opción (b) y aplicar las NIIF completas radica en los requerimientos de información a revelar. La Sección 11 incluye gran parte de la información a revelar sobre “relevancia” que está en la NIIF 7. Sin embargo, la NIIF para las PYMES sólo incluye parte de la información a revelar sobre “riesgos” que se encuentran en la NIIF 7. La información a revelar sobre riesgos que no se detalla explícitamente en la NIIF para las PYMES incluye:
  - ✓ la información a revelar adecuada para las instituciones financieras (quienes no reúnen los requisitos para emplear la NIIF para las PYMES);
  - ✓ la información a revelar adecuada para las compañías cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales (nuevamente, no reúnen los requisitos para emplear la NIIF para las PYMES); o
  - ✓ en el caso de la información a revelar sobre los valores razonables de todos los instrumentos financieros medidos al costo amortizado, la necesidad de dicha información a revelar sería gravosa para las entidades pequeñas y medianas e iría en contra del objetivo de la Sección 11, que es una sección de costo amortizado para los instrumentos financieros básicos.

**Si una entidad decide aplicar la opción a:**

- Existen varias diferencias entre la Sección 11 y las NIIF completas, incluidas las diferencias entre la información a revelar mencionada para la opción (b) anterior. Las siguientes:
  - ✓ **Clasificación de instrumentos financieros:** En la Sección 11, los instrumentos financieros que cumplen con los criterios especificados se miden al costo o al costo amortizado, con la excepción de unos pocos instrumentos cuya medición se realiza al valor razonable con cambios en resultados.

- ✓ **Reconocimiento inicial:** La Sección 11 requiere que los instrumentos se midan **al precio de transacción**, salvo que el acuerdo constituya una transacción de financiación, en cuyo caso se descuentan los flujos de efectivo del instrumento. En las NIIF completas los instrumentos financieros inicialmente se miden al valor razonable.
- ✓ **Baja en cuentas:** La Sección 11 establece un principio simple de baja en cuentas. Este principio no se basa en lo previsto por los “acuerdos de traspaso” e “implicación continuada” que se aplican a la baja en las NIIF completas

#### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

##### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

Las normas locales recogen en una sola norma las disposiciones para la valoración de inversiones de renta fija y renta variable. Las NIIF en cambio establecen categorías separadas para las inversiones estableciendo directrices par la valoración de inversiones en subsidiarias, asociadas y acuerdos conjuntos, así como para las inversiones que serán recuperadas mediante una transacción de venta (activos no corrientes mantenidos para la venta).

Una entidad que aplique las NIIF, dependiendo de su modelo de negocio y de la forma en que recupera los flujos contractuales, podrá clasificar sus instrumentos como al costo amortizado o a valor razonable. El uso del valor razonable implica que los cambios en el instrumento son reconocidos directamente en el estado de resultados. El uso del costo amortizado permite utilizar la tasa originalmente establecida en el título para la valoración posterior de las inversiones.

Las NIIF establecen que las inversiones de renta variable en los Estados Financieros Separados (Individuales) pueden ser medidas al COSTO (Costo original) o al VALOR RAZONABLE. Esta disposición está en contravía de normas locales que exigen la valoración de inversiones por el método de participación o el método del costo.

Los ajustes a valor de mercado para reconocer provisiones o valorizaciones ya no serían aplicables, ya que una empresa que mida sus inversiones al valor razonable con cambios en resultados reconocerá cualquier variación en el estado de resultados y no en cuentas patrimoniales. Las provisiones correspondientes para inversiones con vocación de permanencia ya no se harán sobre la base del valor de realización o de mercado sino con referencia al importe recuperable, esto es el mayor valor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor de uso.

Las NIIF exigen que cuando se contabilicen las inversiones al costo amortizado se utilice el método de interés efectivo y no métodos basados en amortizaciones lineales de los rendimientos financieros. Una entidad que aplique las NIIF también deberá evaluar si los activos financieros medidos al costo amortizado han sufrido un deterioro aplicando los requerimientos contenidos en las NIIF.

## 22. COBERTURAS

### 22.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993 – Marco conceptual
- Decreto 2650

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- ***NIC 39 Instrumentos financieros***
- NIIF 7 Instrumentos Financieros: Revelaciones
- NIC 32 Instrumentos Financieros – Presentación
- NIIF 9 Instrumentos Financieros
- NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- CINIIF 16 Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero
- CINIIF 19 Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

#### *IFRS SMEs*

- ***Sección 12 Otros temas relacionados con los instrumentos financieros***
- Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos
- Sección 22 Pasivos y Patrimonio

### 22.2. Descripción general de las políticas

#### ***Resumen de la Política Local***

No existe ninguna referencia sobre el tema de Instrumentos financieros derivados.

#### ***Resumen de la Política NIIF***

**Instrumentos Financieros Derivados.** Una entidad o grupo de entidades podría mantener una variedad de instrumentos financieros derivados para gestionar su exposición a los riesgos de tasas de interés y tipo de cambio, incluyendo contratos de futuros de divisas, swaps de tasas de interés y canjes de monedas.

Los derivados son reconocidos inicialmente por su valor razonable en la fecha de entrada en el contrato de derivados y son posteriormente medidos por su valor razonable en cada fecha de balance.

La ganancia o pérdida resultante se reconoce en el estado de resultados de inmediato, a menos que el derivado sea designado como un instrumento de cobertura efectivo, en cuyo caso el momento de reconocimiento en la cuenta de resultados depende de la naturaleza de la relación de cobertura. La entidad designa a algunos de sus derivados, ya sea como coberturas del valor razonable de activos o pasivos reconocidos o compromisos en firme (cobertura de valor razonable), como coberturas de transacciones previstas altamente probables o como coberturas de riesgo de moneda extranjera de compromisos en firme (coberturas de flujos de efectivo) o como coberturas de la inversión neta en un negocio u operación en el extranjero.

Un derivado es presentado como un activo o un pasivo no corriente si el vencimiento del instrumento es superior a 12 meses y no se espera que sea realizado o liquidado dentro de los 12 meses siguientes. Otros derivados son presentados como activos o pasivos corrientes.

**Derivados implícitos.** Los Derivados incorporados en otros instrumentos financieros u otros contratos huéspedes son tratados como derivados separados cuando sus riesgos y características no están estrechamente relacionados con el contrato huésped y el contrato huésped no se mide al valor razonable con cambios reconocidos en el estado de resultados.

**Contabilidad de coberturas.** La entidad designa determinados instrumentos de cobertura, que incluyen derivados, derivados implícitos y no derivados en relación con los riesgos de moneda extranjera, ya sea como coberturas de valor razonable, coberturas de flujo de efectivo, o como coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero. Las coberturas de riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera sobre compromisos en firme son contabilizados como una cobertura de flujo de efectivo.

En el inicio de la relación de cobertura, la entidad documenta la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta, junto con sus objetivos de gestión de riesgos y su estrategia para llevar a cabo diversas operaciones de cobertura. Además, en el inicio de la cobertura y sobre una base permanente, la entidad documenta ya sea el instrumento de cobertura que es utilizado en una relación de cobertura que es altamente efectiva para compensar los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta.

**Coberturas de valor razonable:** Los cambios en el valor razonable de los derivados que son designados y califican como coberturas de valor razonable son registrados en la cuenta de resultados de inmediato, junto con los cambios en el valor razonable de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto. El cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura y el cambio en la partida cubierta atribuible al riesgo cubierto son reconocidos en la línea de la cuenta de resultados relativos a la partida cubierta.

La contabilización de la cobertura se interrumpe cuando la entidad revoca la relación de cobertura, el instrumento de cobertura expira o es vendido, finalizado o ejercido, o ya no califica

para la contabilidad de cobertura. El ajuste del valor en libros de la partida cubierta derivadas de riesgo cubierto es amortizado en los resultados del período a partir de esta fecha.

**Coberturas de flujo de efectivo.** La porción efectiva de los cambios en el valor razonable de los derivados que son designados y califican como coberturas de flujo de efectivo son diferidos en el patrimonio. La ganancia o pérdida relativa a la porción inefectiva es reconocida de forma inmediata en la cuenta de resultados, y es incluida en la línea de "otras ganancias y pérdidas" del estado de resultados.

Los importes diferidos en el patrimonio son reciclados en el estado de resultados en los períodos cuando la partida cubierta sea reconocida en los resultados, en la misma línea de la cuenta de resultados en que es reconocida la partida cubierta. Sin embargo, cuando la transacción prevista que es cubierta resulta en el reconocimiento de un activo o un pasivo no financiero, las ganancias y pérdidas previamente diferidas en el patrimonio se transfieren desde el patrimonio y son incluidas en la medición inicial del costo del activo o del pasivo.

La contabilidad de la cobertura se interrumpe cuando la entidad Grupo revoca la relación de cobertura, el instrumento de cobertura vence o es vendido, finalizado o ejercido, o ya no califica para la contabilidad de cobertura. Cualquier pérdida o ganancia acumulada diferida en el patrimonio en ese momento se mantiene en el patrimonio y es reconocida cuando la transacción prevista es en última instancia reconocida en los resultados del período. Cuando una transacción prevista ya no se espera que ocurra, la pérdida o ganancia acumulada que fue diferida en el patrimonio es reconocida inmediatamente en el estado de resultados.

**Cobertura de una inversión neta en un negocio u operación en el extranjero.** La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero es contabilizada de forma similar a una cobertura de flujos de efectivo. Cualquier ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura relacionado con la porción efectiva de la cobertura es reconocida en el patrimonio en la cuenta reservas por conversión de moneda extranjera. La ganancia o pérdida relacionada con la porción no efectiva de la cobertura es reconocida inmediatamente en el estado de resultados y, es incluida en la línea de "otras ganancias y pérdidas" de el estado de resultados.

Las ganancias y pérdidas diferidas en las reservas por conversión en moneda extranjera son reconocidas en los resultados en la fecha de disposición de la operación extranjera.

#### *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

##### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

En el decreto 2649 no existe referencia a los Instrumentos Financieros Derivados. La contabilización de los instrumentos financieros derivados mantenidos por las empresas del sector real son mantenidos como partidas fuera de balance hasta la fecha de ejecución del contrato o en otros casos contabilizados de forma similar a como lo establecen las reglas emitidas por las entidades financieras.





## 23. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

### 23.1. Fundamentos normativos

#### *PGCA en Colombia*

- Decreto 2649 de 1993 – Art. 15, 19 a 33, 53, 57, 110 al 112, 113 a 122
- Formulario Empresarial 2009

#### *IFRS FULL*

##### **Normas**

- **NIC 1 Presentación de Estados Financieros**
- NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo
- NIC8 Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores
- NIC 10 Eventos Ocurredos Después de la Fecha del Balance
- NIC 33 Utilidades por Acción
- NIIF 8 Segmentos de Operación
- NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados
- NIC 27 Estados Financieros Separados
- NIIF 10 Estados Financieros Consolidados
- NIC 24 Revelaciones de partes relacionadas
- NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas
- NIC 32 Instrumentos Financieros – Presentación
- NIIF 7 Instrumentos Financieros - Revelaciones
- NIIF 1 Aplicación por primera vez
- NIIF 13 Mediciones a Valor Razonable

##### **Interpretaciones**

- SIC-7 Introducción al Euro
- SIC-15 Arrendamientos Operativos—Incentivos
- SIC-25 Impuesto a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas
- SIC-29 Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar
- SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web
- CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares
- CINIIF 14 NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel mínimo de Financiación y su Interacción INIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles
- CINIIF 17 Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo
- CINIIF 19 Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

#### *IFRS SMEs*

- **Sección 3 Presentación de Estados Financieros**
- Sección 2 Conceptos y Principios Generales
- Sección 4 Estado de Situación Financiera (Balance General)
- Sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados
- Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados de Ganancias Acumuladas
- Sección 7 Estado de Flujos de Efectivo
- Sección 8 Notas a los Estados Financieros
- Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados
- Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores
- Sección 32 Hechos Ocurredos Después de la fecha de balance

## 23.2. Descripción general de las políticas

### *Resumen de la Política Local*

**Objetivos de los Estados Financieros.** La información contable debe servir fundamentalmente para:

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.

**Estados Financieros Comparativos.** Son aquellos que presentan las cifras correspondientes a más de una fecha, período o ente económico. Los estados financieros de propósito general se deben preparar y presentar en forma comparativa con los del período inmediatamente anterior, siempre que tales períodos hubieren tenido una misma duración. En caso contrario, la comparación se debe hacer respecto de estados financieros preparados para mostrar un mismo lapso del ciclo de operaciones. Sin embargo, no será obligatoria la comparación cuando no sea pertinente, circunstancia que se debe explicar detalladamente en notas a los estados financieros.

**Conjunto completo de estados financieros.** Son estados financieros de propósito general aquellos que se preparan al cierre de un período para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el interés común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos. Se deben caracterizar por su concisión, claridad, neutralidad y fácil consulta. Son estados financieros de propósito general, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados. Son estados financieros básicos:

1. El balance general.
2. El estado de resultados.
3. El estado de cambios en el patrimonio.
4. El estado de cambios en la situación financiera, y
5. El estado de flujos de efectivo.

Las empresas comerciales que se encuentren en las condiciones previstas en el numeral 3 del artículo 2o de la Ley 590 de 2000, modificado por el artículo 2o de la Ley 905 de 2004, o la norma que lo sustituya, así como aquellas entidades de naturaleza no comercial que estén obligadas u opten por llevar contabilidad en los términos del artículo 1o del presente decreto y que se ajusten a las condiciones previstas en este artículo, en materia de estados financieros básicos sólo estarán obligadas a llevar y aportar los indicados en los numerales 1 y 2 anterior; también estarán obligadas a presentar un Estado de Inventario.

**Revelación Plena.** El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que esta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo. La norma de revelación plena se satisface a través de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, de información suplementaria y de otros informes, tales como el informe de los administradores sobre la situación económica y financiera del ente y sobre lo adecuado de su control interno.

También contribuyen a ese propósito los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

**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:

1. Cada nota debe aparecer identificada mediante números o letras y debidamente titulada, con el fin de facilitar su lectura y su cruce con los estados financieros respectivos.
2. Cuando sea práctico y significativo, las notas se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo de los estados financieros.
3. Las notas iniciales deben identificar el ente económico, resumir sus políticas y prácticas contables y los asuntos de importancia relativa.

4. Las notas deben ser presentadas en una secuencia lógica, guardando en cuanto sea posible el mismo orden de los rubros de los estados financieros. Las notas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable en los estados financieros.

**Juicios y Fuentes Clave de incertidumbre en las Estimaciones.** La preparación de estados financieros requiere que la Gerencia efectúe estimaciones y supuestos que afectan las cifras de activos y pasivos y la revelación de contingencias a la fecha del balance general y de ingresos y gastos reportados durante el periodo. Los resultados reales podrían diferir de estas estimaciones.

Salvo por la obligación de incorporar como parte de los estados financieros el informe de los administradores, los cuales podrían contener referencias a este tema, y la obligación de presentar notas a los estados financieros, no existen directrices en las normas locales sobre revelaciones de los juicios realizados para la aplicación de políticas contables o estimación de incertidumbres.

**Políticas contables, Estimaciones y Errores.** Una entidad debe revelar las principales políticas y prácticas contables, tasas de cambio o índices de reajuste o conversión utilizados, con expresa indicación de los cambios contables que hubieren ocurrido de un período a otro, indicando su naturaleza y justificación, así como su efecto, actual o prospectivo, sobre la información contable. Los cambios contables pueden ser:

- 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, y
- c. En la entidad reportante, causado por cambios en los entes involucrados al preparar estados financieros consolidados.

**Hechos ocurridos después de la fecha de balance.** Se deben revelar los hechos económicos realizados luego de la fecha de corte, que puedan afectar la situación financiera y las perspectivas del ente económico tales como:

- a. Pérdidas resultantes de incendio, inundación y otros desastres;
- b. Emisión de acciones y bonos, venta de aportes;
- c. Compra de un negocio o venta de un segmento del negocio;
- d. Eventos o cambios de circunstancias que alteren las bases utilizadas para estimar las contingencias;
- e. Incumplimientos contractuales;
- f. Cambios en las normas legales aplicables al ente o a sus operaciones.

#### **Resumen de la Política NIIF**

#### **IFRS Full**

Una visión general, sobre las diferencias entre los requerimientos para la presentación de información en las notas a los estados financieros, de acuerdo con las NIIF completas y la NIIF para

las PYMES permite concluir que los principios generales sobre las cuales se basa una y otra normativa son similares. La NIIF para las PYMES está redactada en lenguaje sencillo e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

En este documento no se incluyen las directrices de política de las NIIF completas, ya que los elementos principales de política se incluyen al hacer referencia a la política de la NIIF para Pymes y se complementan en el análisis de divergencias.

### IFRS SMEs

**Objetivo de los Estados Financieros.** El objetivo de los estados financieros de una PYME 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.

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.

**Presentación razonable.** Los estados financieros deben presentar razonablemente, la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. La presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos.

**Cumplimiento con las NIIF.** Una entidad cuyos estados financieros cumplan la *NIIF para las PYMES* efectuará en las notas una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la *NIIF para las PYMES* a menos que cumplan con todos los requerimientos de la NIIF para PYMES. En las circunstancias extremadamente excepcionales de que la gerencia concluya que el cumplimiento de esta NIIF, podría inducir a tal error que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PYMES la entidad no lo aplicará a menos que el marco regulador aplicable prohíba esta falta de aplicación.

**Negocio en Marcha.** Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use la NIIF para Pymes evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento.

**Frecuencia de la Información.** Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando se cambie el final del periodo contable sobre el que se informa de una entidad y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad revelará: a) Ese hecho, b) La razón para utilizar un periodo inferior o superior, y c) El hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables.

**Uniformidad.** Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que: a) tras un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación o clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de las **políticas contables** contenidos en la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, o b) esta NIIF requiera un cambio en la presentación

**Información Comparativa.** A menos que esta NIIF permita o requiera otra cosa, una entidad revelará información comparativa respecto del periodo comparable anterior para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información de tipo descriptivo y narrativo, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

**Materialidad.** Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.

**Conjunto Completo de Estados Financieros.** Un conjunto completo de estados financieros de una entidad deben incluir:

- a. Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa.
- b. Una u otra de las siguientes informaciones:
  - ⇒ 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 las partidas reconocidas al determinar la utilidad neta (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas del otro resultado integral, o
  - ⇒ Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado.
- c. Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa.
- d. Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa.
- e. Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Se requieren importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.

**Nota Importante:** Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio.

**Identificación en los Estados Financieros.** Una entidad identificará cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad debe presentar la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:

- a. El nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su nombre desde el final del periodo precedente.
- b. Si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades.
- c. La fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros.
- d. La moneda de presentación.
- e. El grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.

Una entidad también debe revelar en las notas lo siguiente: a) El domicilio y la forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social, b) Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

**Distinción entre partidas corrientes y no corrientes.** Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada (ascendente o descendente).

**Desglose de Gastos.** Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

**Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas.** El estado de resultados y ganancias acumuladas presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo sobre el que se informa. La NIIF para Pymes 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.

**Notas a los Estados Financieros.** Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado integral, estado de resultados (si se presenta), estado de resultados y ganancias acumuladas combinado (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Las notas proporcionan descripciones narrativas o

desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.

Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden:

- a. una declaración de que los estados financieros se ha elaborado cumpliendo con la *NIIF para las PYMES*
- b. un resumen de las políticas contables significativas aplicadas
- c. información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros en el mismo orden en que se presente cada estado y cada partida; y
- d. cualquier otra información a revelar.

**Juicios y Fuentes clave de incertidumbre en las estimaciones.** Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucran 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.

Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de: a) Su naturaleza, b) Su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

Según la NIC 1 una entidad debe revelar en las notas a los estados financieros información sobre los supuestos claves a cerca del futuro, así como otros datos clave para la estimación de incertidumbre en la fecha de balance, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer cambios materiales en el valor de los activos o pasivos dentro del año próximo. Las notas deben incluir el detalle de su naturaleza y su importe en libros en la fecha de balance. Algunos temas que deberían ser referidos en las notas son:

- a. Criterios para reconocimiento de ingresos;
- b. Intención y capacidad de mantener los activos financieros clasificados como inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
- c. Recuperabilidad de los activos intangibles generados internamente;
- d. Deterioro de valor del Goodwill o Crédito Mercantil;
- e. Estimación de la vida útil y valor de salvamento de Propiedades, Planta y Equipo
- f. Valor razonable de Derivados y otros Instrumentos Financieros.



## *Divergencias entre la Política local y la Política NIIF*

### **Aplicables a IFRS Full e IFRS SMEs**

**Presentación de Estados financieros.** La NIC 1 y la Sección 3 de la NIIF para las PYMES se basan en los mismos principios para la presentación de estados financieros. La NIIF para las PYMES está redactada en lenguaje sencillo e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, una entidad que tiene cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros, que surgen solamente de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores y cambios de políticas contables, puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio. La simplificación en la presentación no está disponible para las entidades que informan de acuerdo con las NIIF completas ni para las normas que regulan la presentación de estados financieros en Colombia.

De acuerdo con las NIIF completas, la gerencia deberá incluir un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. La NIIF para las PYMES carece de un requerimiento equivalente (es decir, que en esas circunstancias, una entidad no tiene que presentar un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo). Las normas locales no establecen requerimientos similares y solo requieren información comparada de un período, e incluso puede ser omitida cuando no es pertinente.

Una entidad que elabore sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas deberá preparar la información por segmentos de acuerdo con la NIIF 8 Segmentos de Operación. La NIIF para las PYMES no requiere la presentación de información por segmentos en los estados financieros. Los requerimientos de las NIIF completas no están incluidos en las normas locales.

Una entidad que elabore sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas debe presentar ganancias por acción de acuerdo con la NIC 33 Ganancias por Acción. La NIIF para las PYMES no requiere la presentación de ganancias por acción en los estados financieros. Los requerimientos de las NIIF completas no están incluidos en las normas locales.

Una entidad que elija presentar información por segmentos o ganancias por acción, o ambas, deberá revelar este hecho y describir los criterios de su preparación y presentación.

**Notas a los Estados Financieros.** Los requerimientos de información a revelar en la NIIF para las PYMES han sido considerablemente reducidos en comparación con los requerimientos de información a revelar que contienen las NIIF completas. Las razones para estas reducciones son fundamentalmente de cuatro tipos:

- ✓ Algunas revelaciones no incluidas se relacionan con temas cubiertos en las NIIF completas que se han omitido en la NIIF para las PYMES.
- ✓ Algunas revelaciones no incluidas se relacionan con principios de reconocimiento y medición de las NIIF completas que han sido reemplazados por simplificaciones en la NIIF para las PYMES.
- ✓ Algunas revelaciones no incluidas se relacionan con opciones de las NIIF completas que no se han incluido en la NIIF para las PYMES.
- ✓ Algunas revelaciones no se han incluido al considerar las necesidades de los usuarios de una PYME o por consideraciones costo-beneficio.

**Políticas contables, Estimaciones y Errores.** Las NIIF completas y la NIIF para las PYMES comparten los mismos principios para contabilizar e informar sucesos después de finalizado el periodo contable.

**Hechos ocurridos después de la fecha de balance.** Las NIIF completas y la *NIIF para las PYMES* (comparten los mismos principios para la contabilización y el informe de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

**Estados Financieros Consolidados.** Según las NIIF una entidad que prepara estados financieros consolidados no está obligada a preparar estados financieros separados (individuales) salvo que la ley lo exija o la entidad decida voluntariamente elaborarlos.

Según las NIIF una PYME tampoco es necesario que una Pyme elabore estados financieros consolidados, si:

- a. se cumplen las dos condiciones siguientes: i) la controladora es ella misma una subsidiaria, y ii) su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora estados financieros con propósito de información general consolidados que cumplen las NIIF completas o con esta NIIF; o
- b. no tiene subsidiarias distintas de la que se adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año. Una controladora contabilizará esta subsidiaria: i) al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado, si el valor razonable de las acciones se puede medir con fiabilidad, o ii) en otro caso, al costo menos el deterioro del valor según lo señalado en la Sección de Instrumentos Financieros Básicos.

**Otras Diferencias entre la Política Local y las IFRS.** En materia de revelaciones las normas locales contienen menores detalles que los contenidos en las NIIF. Cada estándar contiene requerimientos específicos de revelación, además de los requerimientos contenidos en las normas generales.

Las revelaciones aplicables en IFRS SMEs son significativamente menores que las requeridas en las IFRS Full. Estas simplificaciones no están contenidas en las normas locales.

## ANÁLISIS DE IMPACTOS

### APLICACIÓN DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE PRESENTACIÓN DE REPORTES FINANCIEROS IFRS

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
MARCO CONCEPTUAL				
Marco Conceptual para la Información Financiera / Prologo a las Normas Internacionales de Información Financiera	Sección 1: Pequeñas y Medianas Entidades / Sección 2: Conceptos y Principios Fundamentales	Alto	El marco conceptual local fue derivado de los conceptos de contabilidad financiera emitidos por el FASB y el marco conceptual del IASB.	Los conceptos y principios fundamentales se construyen a partir del marco conceptual del IASB.
			En la Jerarquía de aplicación de las NIIF el marco conceptual se aplica cuando no exista una norma o interpretación (IFRS)	En la Jerarquía de aplicación de las NIIF para Pymes los conceptos fundamentales se aplican cuando no exista una sección que resulte aplicable.
			Los PCGA en Colombia sustentan su aplicación en los requerimientos de orden legal más que en el conjunto de principios que forman parte del marco conceptual. Una norma legal de superior jerarquía podría estar en contravía de los principios pero debe ser aplicada si ha sido establecida en una disposición legal. En las NIIF las estructuras de principios son fundamentales en la construcción de los estándares e interpretaciones, por lo que se requiere un alto nivel de juicio en su aplicación.	Ídem
			En el marco conceptual actual un activo se define como <b>un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados</b> , del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. En las prácticas locales la forma legal subordina la esencia de las transacciones aun cuando las estructuras conceptuales establezcan lo contrario),	Ídem

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
<b>BASES PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS</b>				
NIC 1 Presentación de Estados Financieros	Sección 3, 4, 5, 6 8 Presentación de Estados Financieros, Estado de resultados, cambios en el patrimonio y notas.	Alto	Los informes financieros de propósito general de las empresas cotizadas están dirigidos a usuarios indeterminados que no tienen acceso a la información y no a entidades que tengan la facultad legal de pedir información hecha a su medida. La aplicación de las IFRS permite una presentación razonable de la situación financiera de una empresa cotizada (IFRS Full).	Los informes financieros de propósito general de las empresas no cotizadas están dirigidos a usuarios indeterminados que no tienen acceso a la información y no a entidades que tengan la facultad legal de pedir información hecha a su medida. La aplicación de la NIIF para pymes permite una presentación razonable de una empresa no cotizada (IFRS SMEs)
			Existe una única taxonomía para la elaboración de reportes financieros y no estructuras de PUC en diferentes niveles que guían la estructura de presentación de los estados financieros.	Existe una única taxonomía para la elaboración de reportes financieros y no estructuras de PUC en diferentes niveles que guían la estructura de presentación de los estados financieros.
			En las NIIF completas un conjunto completo de estados financieros comprende: El Estado de situación Financiera (Balance), El estado del Resultado Integral, El estado de cambios en el patrimonio, El Estados de Flujos de Efectivo y las Nota.	Las NIIF para pymes permiten una simplificación en la presentación de los estados financieros de propósito general. Cuando los únicos cambios en el patrimonio se derivan de las utilidades del ejercicio, cambios en políticas contables o errores y pago de dividendos, una Entidad puede fusionar en un solo estado (El estado de resultados y ganancias acumuladas) el estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio.
			Las NIIF requieren que cuando se re expresen los estados financieros por cambios en política o reclasificaciones de partidas, se presenten 3 balances (el del inicio del período que compara, el del período que compara, y el del período).	La NIIF para pymes no contiene requerimientos en este sentido, por lo que en caso de reexpresión de estados financieros solo tendría que presentar 2 balances.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			Las normas locales adoptan un enfoque de actividad (operativo-transaccional) para el resultado mediante el cual algunas partidas no son reconocidas o se consideran no realizados (por ejemplo los superávits por valorizaciones). Las NIIF adoptan un enfoque valorativo que supone que los cambios positivos en el patrimonio no provenientes de aportes de capital son ingresos y los cambios negativos en el patrimonio que no correspondan con distribuciones de utilidades son gastos. Bajo esta concepción al estado de resultado se le adicionan otro tipo de ingresos no realizados que bajo el enfoque local forman parte de estructuras patrimoniales ya que se consideran ingresos realizados. Esto tendrá un efecto muy importante en las disposiciones legales que se refieren al tema de mantenimiento del capital.	La estructura conceptual es similar, pero como consecuencia de elegir la estructura más simple los componentes de otro resultado integral son menores (conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero, algunos cambios en valores razonables de instrumentos de cobertura y las ganancias y pérdidas actuariales de planes de beneficios definidos)
NIC 7 Estados de Flujos de Efectivo	Sección 7 Estados de Flujos de Efectivo	Bajo	Las directrices dadas en el pasado por el CTCP han tenido en cuenta la aplicación del Estándar Internacional. Se requerirán ajustes en la clasificación de los flujos de efectivo generados por las entidades.	Ídem
NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	Sección 10 Políticas contables Estimaciones y Errores	Alto	<p>Las NIIF distinguen entre POLITICAS, ERRORES y ESTIMACIONES. Los cambios en políticas y los errores deben ser ajustados retrospectivamente y los cambios en estimaciones impactan el período en el que se identifican o los períodos posteriores.</p> <p>Por disposiciones locales la información aprobada por la Asamblea o Junta de Socios no puede ser objeto de modificación por lo que los errores y los cambios en las políticas se ajustan prospectivamente. La reexpresión de los estados financieros para efectos de presentación no está contemplada en las normas locales.</p> <p>En las estructuras PUC existen diversas cuentas para separar saldos contables y fiscales (por ejemplo: pasivos estimados y provisiones, recuperaciones, ingresos y gastos de ejercicios anteriores) que se relacionan con cambios en políticas contables, cambios en estimaciones o errores. La aplicación de las NIIF requerirá una revisión de estas estructuras.</p>	La NIIF para pymes comparte los mismos principios de la NIC8. La NIIF para pymes está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
NIC 10 Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa	Sección 32 Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa	Bajo	Existe n principio general dentro del decreto 2649 de 1993 (art. 59) que guía el tema de hechos posteriores. Las NIIF incluyen más orientación y podrían entenderse como una ampliación de los conceptos incorporados en la norma local.	La NIIF para pymes comparte los mismos principios de la NIC10. La NIIF para pymes está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.
NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	Sección 31 Hiperinflación	Bajo	En el estado actual la norma no es aplicable ya que Colombia no califica como una economía hiperinflacionaria.	La NIIF para pymes comparte los mismos principios de la NIC29. La NIIF para pymes está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.
NIC 33 Ganancias por Acción	No incluida en la NIIF para Pymes	Medio	Las transacciones de capital con instrumentos convertibles son limitadas por lo que los efectos de revelar la utilidad diluida y no diluida no resultarían aplicables. El desarrollo de instrumentos de capital más complejos hará necesario la aplicación de la norma.	No incluida en la NIIF para Pymes
NIC 34 Información Financiera Intermedia	No incluida en la NIIF para Pymes	Alto	Los informes financieros de períodos intermedios se entienden en las NIIF como informes financieros de propósito general y no de propósito especial. Las NIIF permiten la elaboración de informes financieros completos o informes financieros condensados, situación que no está contemplada en las regulaciones locales. Los requerimientos de información periódica en estructuras de código establecidos por las entidades de control no deben entenderse como reportes financieros de períodos intermedios.	No incluida en la NIIF para Pymes
NIIF 8 Segmentos de Operación	No incluida en la NIIF para Pymes	Bajo	Un segmento de negocio es por definición un componente de una entidad para el que se dispone de información financiera diferenciada y es objeto de gestión operativa y financiera separada. El énfasis de la regulación colombiana está centrado en estructuras legales separadas que no cumplirían con los requerimientos del estándar internacional. Cuando se desarrollen los requerimientos de información consolidada es posible que una entidad económica deba reportar información por segmentos.	No incluida en la NIIF para Pymes

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	Sección 35 Transición a las NIIF para las PYMES	Alto	<p>Las NIIF requieren que en la fecha de transición (fecha de elaboración del balance de apertura) se elabore un ajuste inicial para reconocer las diferencias de política entre la base IFRS y la base local, aplicadas en períodos anteriores a la transición. Por la imposibilidad de reexpresar los estados financieros en Colombia no se han utilizado mecanismos de transición para la aplicación de nuevas normas que generen cambios significativos en las políticas contables.</p> <p>La aplicación de las NIIF supone un ejercicio de adopción en el futuro y no la reexpresión de los estados financieros preparados bajo la base local. La NIIF 1, en línea con los objetivos del IASB busca obtener información financiera de alta calidad, transparente para los usuarios y COMPARABLE para todos los períodos en que se presente y también suministrar un punto de partida para la contabilización según las NIIF teniendo en cuenta que los costos de la información no deben ser superiores a los beneficios.</p> <p>La aplicación de la NIIF requerirá un período de transición que permita obtener los primeros estados financieros bajo NIIF y los últimos estados financieros bajo la base local, de tal forma que los primeros estados financieros bajo NIIF sean comparables.</p>	La NIIF para pymes comparte los mismos principios de la NIIF1. No obstante no se requiere la reexpresión de uno o más ajustes si resulta impracticable. De forma similar no se requiere proporcionar información comparativa si resulta impracticable.
ACTIVOS Y PASIVOS			Las NIIF completas requieren el uso del Valor Razonable en las Mediciones de partidas de activos y pasivos. El costo como base de medición solo puede ser utilizado cuando resulte impracticable medir el valor razonable con fiabilidad.	Las NIIF para pymes comparten principios similares e incluye opciones de política para efectuar mediciones al Valor Razonable. No obstante una Pyme podría usar el costo como base de medición cuando resulte impracticable medir el valor razonable con fiabilidad sin incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionado.
Activos Tangibles				
NIC 2 Inventarios	Sección 13 Inventarios	Medio	Las normas locales (Art. 10 y 63 del Decreto 2649 de 1993) contienen criterios similares a los establecidos en las NIIF. Los inventarios deben ser medidos al costo y ser ajustados al valor menor entre el costo y el valor neto de realización.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIC2. No obstante la NIIF para pymes no permite la capitalización de los costos de préstamos, situación que en la NIIF completas es permitido cuando pueda demostrarse que el inventario requiere de un período de

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			Las entidades deberán revisar los diferentes componentes que forman parte del costo de los inventarios y eliminar aquellos que no son sujetos de capitalización en el estándar internacional (este es el caso de variaciones anormales de producción, diferencias en cambio, costos de préstamos e impacto de descuentos y pagos aplazados). También se requiere reclasificar a PPyE las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento que se espere utilizar durante un período, así como piezas de repuesto y equipo auxiliar que solo puede ser utilizado en relación con un elemento de PPyE	tiempo sustancial para estar listo para su uso o para su venta.
NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo	Alto	La NIIF 1 permite que en la fecha de transición una entidad establezca como costo del activo su valor razonable. Esto implica la sustitución del costo actual por una nueva base de costo, generando consecuencias fiscales y financieras para la entidad.	Ídem
			Las NIIF permiten que una entidad elija entre el Modelo del Costo y el Modelo de revaluación para la medición posterior de sus elementos de Propiedades, Planta y Equipo. La utilización de bases revaluadas difiere de las prácticas locales que exigen la valorización periódica de sus activos, situación que en las NIIF solo sería necesaria cuando existan evidencias de deterioro o una entidad adopte el modelo de revaluación,	La NIIF para pymes no permite la aplicación del modelo de revaluación en sus elementos de Propiedad, Planta y Equipo. No obstante en la fecha de transición a las NIIF puede medir dichos elementos por su valor razonable, el cual se convertirá en el costo futuro del activo.
			Las estimaciones de vida útil, valor de salvamento y método de depreciación deben ser revisados anualmente teniendo en cuenta las condiciones de uso del activo. Las prácticas locales se derivan de normas fiscales y las revisiones solo son revisadas cuando ellas producen efectos fiscales.	La revisión solo debe hacerse si existen cambios significativos.
			Las entidades deberán revisar los diferentes componentes que forman parte del costo de las PPyE y eliminar e incluir aquellos incorporados en el estándar internacional. Este es el caso de los costos de desmantelamiento, el componente financiero de los pagos aplazados, los costos de reubicación, los costos de formación, entre otros.	Ídem.



IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas	No incluida en la NIIF para Pymes	Medio	<p>Las NIIF requieren que se separen los activos que se usan en la producción de bienes y servicios de aquellos que serán recuperados mediante una transacción de venta, estableciendo criterios de medición diferentes para unos y otros. Las normas locales no tienen esta distinción por lo que es común encontrar en la cuenta de PPyE elementos que no son bienes de uso.</p> <p>Las normas locales contienen directrices generales para la medición y presentación de operaciones descontinuadas (Ver art. 111 del Decreto 2649 de 1993). No obstante, las disposiciones sobre operaciones descontinuadas no han sido aplicadas para la presentación de los estados financieros.</p>	No incluida en la NIIF para Pymes. La NIIF para pymes no exige una presentación separada de los activos no corrientes mantenidos para la venta.
NIC 40 Propiedades de inversión	Sección 16 Propiedades de Inversión	Medio	Las NIIF requieren que los bienes que se mantienen para generar rentas y plusvalías se separen de aquellos que se mantienen para la producción de bienes o servicios. Este es el caso de los activos mantenidos en arrendamiento o que se adquieren para generar plusvalías. La medición de estos bienes debe hacerse por su valor razonable salvo cuando sea impracticable determinar de forma fiable el valor razonable, caso en el cual deben ser medidos por el modelo del costo revelando el valor razonable del activo.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIC40. No obstante cuando resulte impracticable determinar de forma fiable el valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado las propiedades de inversión se miden por el modelo del costo y se presentan como un componente de las PPyE.
NIC 41 Agricultura	Sección 34 Actividades Especiales	Alto	Las NIIF requieren que los activos biológicos y los productos cosechados en el punto de cosecha en su reconocimiento inicial y en períodos posteriores se midan por el VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA. No obstante en la fecha del reconocimiento inicial para los activos biológicos que no existan precios disponibles o valores fijados por el mercado se puede utilizar el costo como base para la medición de tales activos.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIC40. Una entidad utilizará el modelo de valor razonable (valor razonable menos costos de venta) para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado). La entidad utilizará el modelo del costo para todos los demás activos biológicos.
NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	Sección 34 Actividades Especiales	Alto	Las empresas de exploración y evaluación pueden tener componentes de activos intangibles (Derechos de exploración) o activos tangibles (PPyE) clasificados como CARGOS DIFERIDOS. Las NIIF exigen que dichas partidas sean separadas y presentadas como activos intangibles o elementos de Propiedades, Planta y equipo aplicando los criterios propios del activo.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los establecidos en la NIIF 6.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			<p>Por la ausencia de disposiciones contables en Colombia las empresas mineras han utilizado disposiciones de orden fiscal para la amortización de tales partidas.</p> <p>Los costos de desmantelamiento de los activos no son reconocidos como parte del costo del activo.</p>	
NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales	Sección 24 Subvenciones del Gobierno	Alto	La NIC 20 establece que una subvención no monetaria sea medida por un importe nominal o por el valor razonable del activo no monetario. Los ingresos de las subvenciones se reconocen de forma sistemática a lo largo de los períodos necesarios para compensarlas con los costos relacionados. Dado que la norma no ha sido actualizada aun existen criterios que contradicen el principio de medición al valor razonable. La NIIF para pymes ya ha sido ajustada y contradice algunos de los principios contenidos en la NIC 20.	El procedimiento de contabilización depende de si la subvención impone condiciones o si no existen. Cuando se imponen condiciones el ingreso se reconoce cuando se cumplan las condiciones si no las impone se reconoce como ingreso cuando los importes de la subvención sean exigibles (modelo de ingreso). Las subvenciones recibidas sin que se hayan cumplido los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocen como pasivos (ingresos diferidos). Todas las subvenciones se miden por el valor razonable del activo recibido o por recibir.
NIC 23 Costos por Préstamos	Sección 25 Costos por Préstamos	Alto	Los costos de préstamos incurridos en la adquisición, construcción o producción de activos que requieren de un tiempo sustancial para estar listos para su uso o para su venta (activo apto) deben ser capitalizados. Los demás costos financieros deben ser contabilizados en el estado de resultados. Las normas locales no son claras en este tema por lo que es posible que muchas empresas adopten la decisión de capitalizar los costos o registrarlos en el estado de resultados.	La NIIF para pymes no permite la capitalización de costos de préstamos y todos deben ser reconocidos en el estado de resultados.
<b>Activos Intangibles</b>				
NIC 38 Activos Intangibles	Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía	Alto	Las NIIF contienen directrices para la medición de activos intangibles diferenciando: a) los intangibles adquiridos por separado que se miden al costo, b) los intangibles provenientes de una combinación de negocios que se miden por su valor razonable, c) los intangibles adquiridos mediante una permuta o subvención que se miden por su valor razonable, d) los intangibles generados internamente que se dividen en la fase de investigación y desarrollo. La práctica local generalmente ha estado centrada en el reconocimiento de activos intangibles adquiridos por separado.	Las NIIF para pymes contienen criterios similares a los establecidos en la NIC 38. No obstante no permite la capitalización como costos de desarrollo de los activos intangibles generados internamente ni contiene una categoría separada para los activos intangibles con vida útil indefinida, ya que todos tienen vida útil finita.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			<p>En la estructura de activos y pasivos de las entidades del sector real la cuenta de activos intangibles no es representativa de los activos totales. No obstante, muchos activos intangibles pueden haber sido clasificados como activos diferidos por lo que se requerirán reclasificaciones y ajustes en las cuentas.</p> <p>Las entidades deberán revisar los diferentes componentes que forman parte del costo de los activos intangibles y eliminar e incluir aquellos incorporados en el estándar internacional.</p> <p>Las estimaciones de vida útil, valor de salvamento y método de depreciación deben ser revisados anualmente teniendo en cuenta las condiciones de uso del activo. Las prácticas locales se derivan de normas fiscales y las revisiones solo son revisadas cuando ellas producen efectos fiscales.</p> <p>Las normas locales no diferencian entre un activo intangible y el Crédito Mercantil, permitiendo que muchos componentes de activos intangibles identificables sean presentados como parte del crédito mercantil. Las NIIF distinguen entre Activo intangible y Goodwill estableciendo una norma separada para la medición de los activos identificables y los pasivos asumidos y del goodwill. El goodwill no es una partida identificable y debe ser presentada por separado en los estados financieros.</p>	
NIC 17 Arrendamientos	Sección 20 Arrendamientos	Alto	Las políticas locales han estado influenciadas por disposiciones de orden fiscal por lo que muchos arrendamientos no son capitalizados. Esto deriva en la existencia de estructuras de activos que no son incorporados en el balance de las entidades con su correspondiente efecto en los indicadores financieros.	La NIIF para pymes contiene directrices similares a las contenidas en la NIC 17. No obstante el proceso de actualización de la NIIF para pymes no se alinea con el de las NIIF completas, por lo que un cambio en las estructuras de reconocimiento y medición actuales es probable que tarde en ser incorporado en las NIIF para pymes.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			<p>El PUC del sector real requiere que los derechos sobre arrendamientos financieros sean presentados como activos intangibles generando confusión en la aplicación de políticas contables de elementos similares en los estados financieros. Por ejemplos los derechos sobre arrendamientos financieros no pueden ser valorizados, los criterios de amortización pueden ser diferentes de los aplicables para elementos de Propiedades, Planta y Equipo.</p> <p>El borrador de exposición del IASB base para la construcción de una nueva NIIF al final del año 2011, requiere que todos los arrendamientos sean capitalizados por parte del arrendatario, sin distinguir entre un arrendamiento financiero y un arrendamiento operativo. Esto generará que aparezcan en los estados financieros derechos de uso como activos y deudas capitalizadas como pasivos.</p>	
<b>Instrumentos Financieros (Activos y Pasivos)</b>				
NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación	Sección 11: Instrumentos Financieros Básicos; Sección 12: Otros temas relacionados con instrumentos financieros; Sección 22: Pasivos y Patrimonio	Alto	<p>La aplicación de las normas de instrumentos financieros tendrá impacto en la mayor parte de los activos y pasivos financieros poseídos por una entidad. Entre otros: inversiones, deudores, otros préstamos, obligaciones financieras, otras deudas.</p> <p>La utilización del valor razonable como criterio de medición para los instrumentos financieros impactará los resultados de las entidades, ya que las variaciones de tales inversiones serán reconocidas como un componente del estado de resultados y no como un componente del otro resultado integral o patrimonio.</p> <p>Los costos de transacción incurridos para la adquisición de instrumentos financieros que no se midan en períodos posteriores al reconocimiento inicial por su valor razonable, se adiciona como parte del costo del préstamo, afectando la tasa de interés utilizada para la causación del título.</p>	La NIIF para pymes permite como opción de política que la entidad aplique las disposiciones sobre instrumentos financieros contenidos en la NIC 39. Como opción podría aplicar la Sección 11 o 12 en su totalidad o aplicar la NIC 39.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			Las NIIF distinguen diversos tipos de inversiones que en las normas contables locales se categorizan bajo denominaciones de inversiones temporales y permanentes. En las NIIF se deben separar los instrumentos financieros negociables (a mercado), las inversiones al costo amortizado, las inversiones en subsidiarias, las inversiones en asociadas, las inversiones en negocios conjuntos, los activos no corrientes mantenidos para la venta.	
NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	Sección 11: Instrumentos Financieros Básicos; Sección 12: Otros temas Relacionados con los Instrumentos Financieros	Alto	Los activos y pasivos financieros deben ser medidos en la fecha de reconocimiento inicial por su valor razonable. En períodos posteriores la medición dependerá del modelo de negocio y de la forma en que se recuperan los flujos contractuales.	En general los instrumentos financieros básicos serían medidos al costo amortizado, salvo que existan precios de mercado para las inversiones obtenidas. En general se esperaría que una Pyme mida sus instrumentos financieros al costo amortizado dada la estructura del negocio y la forma en que se recuperan los flujos contractuales.
NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar	Sección 11: Instrumentos Financieros Básicos; Sección 12: Otros temas Relacionados con los Instrumentos Financieros	Alto	Las NIIF exigen amplias revelaciones.	Cuando la entidad aplique la NIC 39 podría aplicar los requerimientos de revelación de la NIIF para pymes, que son menos exigentes y detallados que los exigidos por la NIIF Full.
NIIF 9 Instrumentos Financieros	Sección 11: Instrumentos Financieros Básicos; Sección 12: Otros temas Relacionados con los Instrumentos Financieros	Alto	La clasificación y medición de los instrumentos financieros depende del modelo de negocio y de la forma en que se recuperan los flujos contractuales. Una entidad que haga inversiones y recupere los flujos del título medirá sus inversiones al costo amortizado método de tasa de interés efectiva, de lo contrario sus inversiones serán medidas a valores de mercado.	
NIIF 2 Pagos Basados en Acciones	Sección 26 pagos basados en Acciones	Bajo	Las NIIF requieren que las transacciones con pagos basados en acciones sean medidas por su valor razonable. En las prácticas locales es posible encontrar tratamientos diferentes que van desde mediciones al valor de mercado hasta mediciones por el valor en libros.	Ídem

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
<b>Deterior de valor de los activos</b>				
NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos	Alto	<p>Las NIIF requieren que el valor en libros de un activo no sea superior a su importe recuperable, esto es el mayor valor entre el VALOR DE USO y su VALOR RAZONABLE menos los costos de Venta. Esto deriva en que para los bienes que tienen valor de uso (los que permanecen en la entidad) el deterior se mida como la diferencia entre el VALOR DE USO (Medida interna) y el VALOR en libros. En la NIC 36 o en otras normas existen directrices para la medición de pérdidas por deterioro.</p> <p>Las normas contables locales son contradictorias en su expresión pero en general requieren que el valor en libros de los activos no sea superior a su VALOR DE MERCADO sin distinguir entre el VALOR DE USO y el VALOR DE MERCADO.</p> <p>Las NIIF requieren que anualmente se revise si existen evidencias de deterioro y si estas existen se hagan pruebas de deterioro calculando el VALOR RAZONABLE o el VALOR DE USO. Las disposiciones contables colombianas solo requieren la realización de un avalúo cada tres años, que sirve de base para el reconocimiento de provisiones o valorizaciones.</p>	La NIIF para pymes contiene directrices similares a las establecidas en la NIC 36.
<b>Beneficios a los Empleados</b>				
NIC 19 Beneficios a los Empleados	Sección 28 Beneficios a los Empleados	Alto	En general los criterios para el reconocimiento y medición de obligaciones laborales de corto plazo son similares a las establecidas en las normas locales. No obstante en la medición de obligaciones de largo plazo (planes de beneficios definidos) la NIIF requiere la realización de cálculos actuariales (método de unidad de crédito proyectada) para estimar el valor presente de las obligaciones y la medición a valor razonable de los activos del plan.	La NIIF para pymes contiene directrices similares a los contenidos en la NIC 19. No obstante la NIIF para pymes permite que los costos de servicios pasados de planes de beneficios definidos sean reconocidos como un gasto al medir los resultados del período en que se produce en cambio.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			Las prácticas locales aun cuando requieren la constitución de fondos separados en los activos para la atención de dichas obligaciones o la realización de conmutaciones pensionales aún no han alcanzado un 100% de cobertura, por lo que la relación entre los activos del plan y las obligaciones de largo plazo no se separa en los estados financieros. Dado esto, es posible que componentes financieros del pasivo (por la actualización de los pasivos) sean incorporados como componentes operativos dentro de los estados financieros.	La NIIF para pymes requiere la utilización del método de unidad de crédito proyectada pero por razones de costo-beneficio (costo o esfuerzo desproporcionado) permite no tener en cuenta la evaluación futura de los salarios, los servicios futuros o la posible mortalidad durante el período de servicios de un empleado (estas son suposiciones actuariales). Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas de los ajustes y los activos del plan deben ser reconocidas en el período en que ocurran sin que exista la opción de diferirlas utilizando el enfoque de banda de fluctuación.
NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	No incluida en la NIIF para Pymes	Medio		No incluida en la NIIF para Pymes
<b>Impuesto a las Ganancias</b>				
NIC 12 Impuesto a las Ganancias	Sección 29 Impuesto a las Ganancias	Alto	Las prácticas locales han estado influenciadas por la utilización de políticas contables derivadas de normas fiscales, por lo que en general no existen diferencias temporarias o temporales que deban ser reconocidas en los estados financieros. No obstante que el Decreto 2649 de 1993 en sus artículos 67 y 78 exigen el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos derivados de diferencias temporales entre la utilidad contable y la utilidad fiscal dichos valores no son estimados por la gran mayoría de las empresas.	La NIIF para pymes acoge directrices contenidas en el borrador de Exposición que modificará la NIC 12. Por ejemplo: No existe ningún impuesto diferido con respecto a un activo o pasivo sino se espera que haya un efecto en la ganancia fiscal cuando la entidad recupere o liquide su importe en libros.
			Las NIIF para pymes requieren que una entidad reconozca los activos y pasivos por impuestos diferidos como un componente separado del balance, cuando existan diferencias temporarias entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal. El uso del valor razonable como costo estimado en la elaboración del balance de apertura generara diferencias temporarias de las cuales se derivarán ajustes para reconocer activos o pasivos por impuestos diferidos.	En la sección 35 de la NIIF para pymes se permite que una entidad no reconozca en la fecha del balance de apertura los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionadas con diferencias entre la base fiscal y el valor en libros cuando su reconocimiento conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			Las pérdidas fiscales por amortizar y los excesos de renta presuntiva podrían representar activos para la entidad que deben ser reconocidos si puede comprobarse que la entidad obtendrá en el futuro suficientes ganancias fiscales que le permita amortizar tales pérdidas.	
<b>Provisiones y Contingencias</b>				
NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	Sección 21 Provisiones y Contingencias	Medio	<p>El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, al final del periodo sobre el que se informa; en otras palabras, habrá de ser la cuantía razonable que la entidad debería pagar para satisfacer la deuda al final del periodo sobre el que se informa o transferir a una tercera persona en tal fecha para cancelarla. Por otra parte los Activos y Pasivos Contingentes no son reconocidos en el cuerpo del balance ya que no cumplen los criterios de reconocimiento de activos y pasivos,</p> <p>Las normas colombianas no son tan explícitas en los principios aplicables por lo que es posible que muchas partidas que califican para ser reconocidas como pasivos no sean reconocidas y que pasivos contingentes sean reconocidos como pasivos en los estados financieros.</p>	Las directrices contenidas en las NIIF para pymes son similares a las establecidas en la NIC 37.
<b>INGRESOS ORDINARIOS</b>				



IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias; NIC11 Contratos de Construcción	Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias	Alto	<p>Las normas contables colombianas incorporan en los artículos 98, 99 y 100 del decreto 2649 de 1993, directrices generales similares a las establecidas en las NIC 18. No obstante existen elementos particulares que hace diferencia, los siguientes: a) Las NIIF requieren que los ingresos ordinarios se midan por su valor razonable lo que requiere que cuando los pagos sean aplazados más allá de las condiciones normales, el componente financiero implícito sea separado; b) Para los ingresos por prestación de servicios se requiere la utilización del método del porcentaje de obra realizada mientras que en las normas locales puede reconocerse el ingreso cuando la obra es terminada; c) Para las NIIF toda variación patrimonial que no provenga de aportes de los socios debe ser reconocida como un ingreso mientras que en las normas colombianas existe el concepto de utilidades no realizadas; d) Las rebajas y descuentos (rebates) afectan el monto de los ingresos reconocidos.</p> <p>Algunas partidas de activos y pasivos financieros contenidas en los estados financieros son expresiones nominales de flujos monetarios no descontados, lo que refleja situaciones en las que los ingresos y activos y pasivos financieros no fueron reconocidos por su valor razonable.</p>	La NIIF para pymes comparte los mismos principios de la NIC18. La NIIF para pymes está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios. No obstante, la NIIF para pymes no exige que las partidas corrientes sean descontadas.
BASES PARA LA COMBINACIÓN Y CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS				

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
NIIF 3 Combinaciones de Negocios	Sección 19 Combinaciones de negocio y Plusvalía	Alto	<p>No existen disposiciones contables locales que traten los temas contenidos en la norma de combinación de negocios, esto es criterios para determinar el valor de los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes asumidos, el valor de las contraprestaciones transferidas, el interés minoritario y el goodwill. Las normas contables colombianas en general requieren que el crédito mercantil sea medido como la diferencia entre el valor intrínseco de las participaciones adquiridas y el valor pagado, derivando en un método que reconoce activos identificables y pasivos asumidos e interés minoritario por su valor en libros. Las NIIF requieren que el patrimonio adquirido (activos y pasivos) y el interés minoritario sean medidos por su valor razonable generando una nueva base valorativa para el patrimonio adquirido.</p> <p>El crédito mercantil generado en una combinación de negocios (adquisición) es una partida amortizable en las normas locales. En las NIIF el goodwill no se amortiza y a cambio se requiere que se realicen pruebas de deterioro anuales para establecer el importe recuperable.</p>	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIIF 3. No obstante, el goodwill generado en una adquisición, cuyo costo se establece de forma similar a lo establecido en la NIIF 3, es una partida que se amortiza durante la vida útil de la plusvalía. En caso de que la vida útil no pueda ser determinada de forma fiable se supone que la vida útil es de 10 años.
NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	Sección 30 Conversión de la Moneda Extranjera	Medio	Las NIIF establecen criterios para determinar la MONEDA FUNCIONAL y distingue entre TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y OPERACIONES EN EL EXTRANJERO. De forma similar a como está establecido en el decreto 2649 de 1993 (artículos 8, 50 y 51) la Moneda Funcional es la moneda funcional del ambiente económicos en el cual una entidad opera. En general una entidad debe presentar sus estados financieros en la moneda funcional salvo que exista una moneda de presentación diferente por requerimientos de la matriz o disposiciones legales.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIC 21.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			Los ajustes derivados de transacciones en moneda extranjera son reconocidos directamente en el estado de resultados de forma similar a como está establecido en las normas locales. No obstante las Operaciones o Negocios en el extranjero se convierten utilizando la tasa de cierre para los activos y pasivos, la tasa vigente en las fecha de las transacciones o una tasa promedio para las cuentas de resultados. El patrimonio se convierte aplicando la tasa vigente en la fecha de adquisición o formación del patrimonio. Las diferencias resultantes de la conversión de operaciones en el extranjero se reconocen como parte del estado de resultados formando parte de los otros ingresos de la utilidad integral.	
NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas, NIIF12 Revelaciones de Participaciones en otras entidades	Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	Bajo	La norma internacional requiere que se revele información sobre partes relacionadas que puedan afectar la situación financiera y resultado del período de una entidad. En las normas locales existen disposiciones similares que exigen revelaciones con partes relacionadas, aun cuando sería deseable tener una norma técnica que se refiera al tema.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIC24.
NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados; NIIF 10 Estados Financieros Consolidados	Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados	Alto	Las NIIF requieren que cuando una matriz o controlante con inversiones en entidades subsidiarias (subordinadas) la entidad reportante (la que prepara los EF de propósito general) sume los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad subordinada (consolidación). Los estados financieros separados (individuales) no son requeridos y estos pueden ser elaborados de forma voluntaria o por requerimientos legales. Esto significa que una entidad legal podrá no ser una entidad reportante si esta se encuentra incorporada en los Estados Financieros consolidados de otra entidad.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIC 27.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			<p>En la perspectiva del estándar internacional una ENTIDAD LEGAL podría no constituir una ENTIDAD REPORTANTE, si su área de actividad se mezcla con otra ENTIDAD LEGAL y esta no puede ser distinguida sobre una base individual. Cuando una entidad posea el control de otra la ENTIDAD REPORTANTE es la suma de las dos entidades ya que de esta forma se expresa de mejor manera el área de actividad económica sobre la cual se genera información financiera. La aplicación de las NIIF en Colombia podría derivar en que la obligación de preparar reportes financieros de propósito general no recaiga en las Entidades Legales sino en el área de actividad económica que es sujeta de reporte financiero. Muchas entidades legales que están obligadas a preparar información financiera de propósito general podrían no hacerlo si los requerimientos legales establecen directrices similares a los del estándar internacional.</p> <p>Las NIIF no requieren que el método de participación patrimonial sea aplicado para la valoración de inversiones en subordinadas en los Estados Financieros Separados (Individuales). En cambio permite que dichas inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos sean medidas utilizando el modelo del costo o el modelo de valor razonable. La aplicación del criterio de costo implica que los dividendos se reconozcan cuando se decretan y la del valor razonable implica que los cambios en el valor de la inversión sean reconocidos en el estado de resultados.</p>	

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos;	Sección 14 Inversiones en Asociadas	Alto	Las normas contables locales no establecen una categoría separada para las inversiones en las cuales se ejerce influencia significativa en lugar del control. En general esta categoría de inversiones es medida por el modelo del costo registrando provisiones o valorizaciones cuando con referencia al valor intrínseco. Las NIIF establecen una categoría de inversiones no controladas (asociadas o negocios conjuntos) que deben ser medidas aplicando el METODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL por parte de la entidad que informa. Cuando una entidad prepare estados financieros separados las inversiones en Asociadas son medidas utilizando el modelo del costo o el modelo del valor razonable.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIC 28. La NIIF para Pymes si permite que una inversión en una asociada se contabilice por el Método de Participación patrimonial, como procedimiento adicional al modelo del costo o por el modelo del valor razonable.
NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos; NIIF 11 Acuerdos Conjuntos	Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos	Alto	Las normas contables locales no establecen una categoría separada para las inversiones en Negocios o Acuerdos Conjuntos. Las NIIF establecen una categoría de inversiones no controladas (asociadas o negocios conjuntos) que deben ser medidas aplicando el METODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL por parte de la entidad que informa. Cuando una entidad prepare estados financieros separados las inversiones en Negocios Conjuntos son medidas utilizando el modelo del costo o el modelo del valor razonable.	La NIIF para pymes comparte principios similares a los contenidos en la NIC 31. La NIIF para Pymes si permite que una inversión en un negocio conjunto se contabilice por el Método de Participación patrimonial, como procedimiento adicional al modelo del costo o por el modelo del valor razonable.

IFRS Full	IFRS SMEs	IMPACTO	JUSTIFICACIÓN	
			IFRS Full	IFRS SMEs
			<p>Los criterios para la contabilización de inversiones en Acuerdos conjuntos (activos conjuntos, operaciones conjuntas o Joint Venture) es un tema que depende de los derechos y obligaciones que asumen los participantes del acuerdo. Una operación conjunta o un activo conjunto es un acuerdo conjunto donde las partes que tienen control conjunto tienen derechos sobre los activos y obligaciones por los pasivos relacionados con el acuerdo. Un Joint Venture es un acuerdo conjunto donde las partes que tienen control conjunto tienen derechos sobre los activos netos (patrimonio) del acuerdo conjunto. Como consecuencia en una operación o un activo conjunto cada participante reconoce los activos que controla, los pasivos en que incurre, su parte de pasivos conjuntos y de los ingresos y gastos generados por el acuerdo conjunto. En un Joint Venture los derechos deben ser reconocidos como si se tratara de una inversión en acciones sobre la que se ejerce control conjunto y, utilizar el método de participación patrimonial como criterio de medición para los Joint Venture.</p>	