



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

Barraquilla, 31 de Marzo de 2013

Señores

**CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA -CTCP-
Bogotá D.C.**

Asunto: Pronunciamiento ante la Propuesta del Consejo Técnico Colombiano de la Contaduría Pública -CTCP- sobre las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas NIIF PYMES (IFRS for SME'S)

La Unidad Investigativa Contable del Atlántico siglas UNICA, Grupo de Investigación reconocido Institucionalmente por la Universidad del Atlántico mediante la Resolución Rectoral 00242 del 17 de Marzo de 1992, adscrita a la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública y que además cuenta con Personería Jurídica correspondiente. Sometió a discusión el documento que en octubre 23 de 2012 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública publico en su página web, por el cual la Unidad realizo un Estudio técnico del entorno jurídico colombiano vigente frente a la implementación de los Estándares Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas o sus siglas en español NIIF PYMES (IFRS for SME's) emitidas por el organismo internacional privado IASB¹ con sede en Londres y que concluye en la presentación de comentarios técnicos sobre la viabilidad de la aplicación de dichos estándares internacionales.

CONSIDERACIONES GENERALES

La Unidad Investigativa Contable del Atlántico, llevo a discusión el Documento llamado: *"Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la convergencia hacia Estándares Internacionales"* y cuyo estudio de revisión técnica de viabilidad de los estándares internacionales de información financiera para pymes, comprendió un estudio técnico de las normas colombianas vigentes en especial las que versan sobre lo tributario y comercial, un estudio de los referidos Estándares Internacionales de Información Financiera para PYMES(IFRS SME's), Marco Conceptual, Bases de las Conclusiones, y demás documentos Emitidos por el IASB, se consulto además las

¹ IASB: International Accounting Standard Board. Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

prácticas contables nacionales e internacionales, los estudios de investigación nacionales e internacionales sobre la materia, las experiencias de otros países con este tipo de estándares, los estudios de impactos de las superintendencias nacionales para las NIC/NIIF plenas², entre otros documentos.

La Unidad es consciente que con el resultado obtenido de la Revisión Técnica espera que a su vez sea tomado en cuenta para una trascendental decisión del organismo normalizador Consejo Técnico Colombiano De La Contaduría Pública, que de conformidad con el Art 8. de la ley 1314 de 2009 donde sí, luego de haber efectuado el análisis respectivo, se concluye que, en el marco de los principios y objetivos de la presente Ley, los referidos estándares internacionales, sus elementos o fundamentos, no resultaran eficaces o apropiados para los entes en Colombia, comunicará las razones técnicas de su apreciación a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, para que éstos decidan sobre su conveniencia e implicaciones de acuerdo con el interés público y el bien común.

Y lo expuesto en el plan de trabajo del CTCP³:

"Si existen argumentos que demuestren que la aplicación de este estándar no resultaría eficaz o apropiado para los entes en Colombia o que dicho estándar no se debería incorporar en su versión completa, aún si este ha sido desarrollado para su aplicación universal y se ha usado exitosamente alrededor del mundo, el CTCP evaluará los comentarios recibidos y los considerará en las recomendaciones que haga a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo."

Aplicación de la NIIF para PYMES en Colombia, por parte de las empresas clasificadas en el grupo 2

"El CTCP, propone que las entidades del grupo 2 apliquen la NIIF para PYMES sin modificaciones, manteniendo su contenido original sin adaptaciones, desviaciones, adiciones, ni excepciones técnicas; hacerlo de otra manera podría generar conflictos con respecto a la comparabilidad de la información financiera y esto iría en contra del propósito de homogeneidad global de la norma. Si existen argumentos que demuestren que la aplicación de este estándar no resultaría eficaz o apropiado para los entes en Colombia o que dicho estándar no se debería incorporar en su versión completa, aún si este ha sido desarrollado para su aplicación universal y se ha usado exitosamente alrededor del mundo, el CTCP evaluará los comentarios recibidos y los considerará en las

² Resulta pertinente revisar los estudios de las Superintendencias Gubernamentales que versan sobre las NIC/NIIF, Aunque el Estándar a Revisión Técnica es la NIIF para Pymes y no las NIC/NIIF Plenas, La sección 10 de la NIIF para PYMES, acepta la aplicación por analogía de las NIC/NIIF plenas en los casos no regulados por las secciones.

³ Documento "Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la convergencia hacia Estándares Internacionales"



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

recomendaciones que haga a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo.”

PROPUESTA DE TRABAJO PARA COMENTARIOS ANTE EL CTCP.

A Continuación se transcribe las preguntas que se tomaron en cuenta para elaborar los comentarios de las IFRS SME's contenidos en el Documento “Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la convergencia hacia Estándares Internacionales”:

- 1. El estándar (NIIF para PYMES) y las bases de conclusiones que lo acompañan han sido desarrollados por el IASB para su aplicación universal. ¿Usted cree que, independientemente de este hecho, uno o más párrafos incluidos en este estándar contienen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas, por favor adjunte su propuesta y el debido soporte técnico.*
- 2. El CTCP propondrá a las autoridades de regulación que emitan principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera. ¿Usted considera necesario emitir interpretaciones y/o guías adicionales a las emitidas por IASB, para la aplicación o entendimiento de la NIIF para PYMES?. Por favor especifique el tema en particular en donde surge la necesidad de la guía de aplicación adicional o de interpretación.*
- 3. ¿Considera necesaria alguna excepción adicional a las contempladas en la Sección 35, Transición a la NIIF para las PYMES, para la aplicación por primera vez de la NIIF para PYMES por parte de las entidades colombianas? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones adicionales requeridas y sustente por qué es necesaria dicha excepción.*
- 4. ¿Usted considera que alguno de los contenidos a que hace referencia la NIIF para PYMES podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal, debidamente sustentados; adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.*



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

ESTUDIO TÉCNICO SOBRE LA VIABILIDAD DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS O NIIF PYMES (IFRS for SME'S)

1. COMENTARIO A LA SECCIÓN 20 NIIF PYMES

En relación a la preguntas 1,2 y 4

ENTORNO JURÍDICO:

Código Civil Art: 2200 *El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble, o raíz para que haga uso de ella con cargo de restituir la misma especie después de terminado el uso.*

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa

Obra “Los principales contratos civiles” José Alejandro Bonivento Fernández: Desde el Derecho Romano es conocida la figura del préstamo de uso. Surgía cuando entre amigos o vecinos se entregaba una cosa no consumible para que usaran de ella, a título gratuito, con la obligación de restituirla. Revestía el carácter de “intuitu personae” Tanto el Código Napoleónico, como el Código Civil Chileno, acogieron, en su esencia y forma el comodato tal como lo regló el Derecho Romano. Por su parte, el Código Civil colombiano, en su artículo 2200, siguió esa trayectoria definiéndolo como el contrato en que, una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella y con cargo a restituir la misma especie después de terminar el uso. Lo anterior para significar que desde sus orígenes el contrato de comodato tuvo por objeto la transferencia del derecho al uso y al goce del bien al comodatario, cuyo ejercicio conlleva, salvo disposición en contrario, el derecho de éste a percibir los frutos naturales o civiles que se generen durante el mismo.

La Sala en diferentes oportunidades se ha pronunciado sobre las características del contrato de comodato, por cuanto esta figura, de conformidad con la legislación vigente, ha sido utilizada como un instrumento de cooperación entre las diferentes autoridades públicas y, en materia de cultura, como un instrumento para impulsar



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

programas de interés público desarrollados por personas naturales o jurídicas sin ánimo de lucro.

Cabe señalar que el contrato de comodato, hoy por hoy, es más común en el derecho contractual administrativo que en el derecho privado; es una figura que ha permitido a las diferentes entidades estatales generar ahorro en componentes de gastos, tales como arrendamiento de sedes, costos de administración, mantenimiento y conservación de los bienes públicos; lo que evidencia algunas de las bondades de esta figura independientemente de las políticas que se dicten en materia de administración de los bienes públicos y de las posibilidades económicas que el Estado tiene para su manejo directo.

1. **LEY 9 de 1989. Art: 38** *Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables. Los contratos de comodato existentes, y que hayan sido celebrados por las entidades públicas con personas distintas de las señaladas en el inciso anterior, serán renegociados por las primeras para limitar su término a tres (3) años renovables, contados a partir de la promulgación de la presente ley.*
2. **LEY 80 de 1993. Art: 32** *Las entidades estatales están facultadas para celebrar este tipo de contrato regulado por el derecho privado, observando los límites señalados en normas especiales sobre la materia, en cuanto al tiempo máximo de duración y la destinación o uso que debe darse al bien.*
3. **Código Civil. Art: 716** *sin perjuicio de los derechos constituidos por las leyes, o por un hecho del hombre, al poseedor de buena fe, al usufructuario, al arrendatario.*
4. **Código Civil. Art: 718** *Los frutos civiles pertenecen también al dueño de la cosa de que provienen, de la misma manera y con la misma limitación que los naturales. (ello opera en los términos del artículo 716 del C.C.)*

CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO DE COMODATO

- a. **Es unilateral:** *Porque aunque para su existencia se necesita que concurra la voluntad de dos partes, una llamada comodante o prestamista, que es quien entrega la cosa y otra comodatario o prestatario, que es quien la recibe, solamente esta es quién se beneficia y además es la obligada con respecto del comodante.*
- b. **Es gratuito:** *pues solo produce utilidad para una sola de las partes, en este caso el comodatario y como consecuencia, la otra, o sea el comodante, debe soportar la carga correspondiente, lo cual significa que por el uso de la cosa, no se puede*



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

cobrar o acordar ninguna forma de retribución, pues si esto sucede, el contrato degenera en otro que sería el de arrendamiento.

- c. **La cosa que se presta debe ser especie o cuerpo cierto, no fungible:** Su característica fundamental es la no fungibilidad, entendiéndose por esto, que se trata de cosa mueble o inmueble totalmente individualizada y al restituirla no puede cambiarse por otra.
- d. **Es real:** Para que se entienda perfeccionado, se requiere la entrega de la cosa por el comodante al comodatario, es decir, o basta el mero consentimiento.
- e. **Es típico:** Evidentemente se encuentra regulado y reglamentado por el código civil en el título XXIX del libro IV, entre los artículos 2200 a 2220.

COMENTARIO:

El marco conceptual NIIF Pymes (sección 2) no contiene de manera explícita la celebración de contratos a título gratuito. Por otra parte la normatividad colombiana si admite esta figura de contratos conocida como préstamos de uso o comodato.

Es importante mencionar, que la legislación colombiana no contempla ningún tipo de prohibición o limitación en cuanto a los derechos del comodatario, distinta a la del tiempo de duración, el tipo de personas con las que es viable la celebración de contratos de comodato por parte de las entidades estatales (artículo 38 de la ley 9 de 1989) y la obligación de devolver el bien al término del contrato. Y no tienen por qué existir otras limitaciones en la medida en que la propiedad pública y la naturaleza del bien (fiscal o de uso público), permanecen inmutables.

Atendiendo al marco conceptual NIIF Pymes, se puede intentar asemejar al comodato a la figura de arrendamiento financiero, no obstante, a pesar de su aparente similitud, la esencia del comodato o el aspecto relevante es la gratuidad tal como lo plantea Bonivento, lo que lleva a una diferenciación sustancial en cuanto a su tratamiento técnico contable.

Además de lo anterior es pertinente mencionar que en el marco general del Decreto 2649 de 1993 se permitía para efectos contables que los bienes entregados en comodato se reflejaran en la contabilidad por medio de las cuentas de orden, pero dada la definición del concepto de activos en los estándares internacionales, estos bienes deben ser incluidos dentro de los activos del ente.

El hecho de que los bienes sean recibidos en gratuidad para el usufructo y reconocidos como activo de las compañías que los reciben, deja la puerta abierta para inflar activos, asegurar un negocio, mostrar crecimiento y solidez, y al mismo tiempo brindar una información errónea sobre la capacidad de la entidad, lo que va en contra de la transparencia y fiabilidad de la información.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

Se considera ineficaz o inapropiada la utilización del concepto de activo que promueve el Estándar Internacional NIIF PYMES para el caso del Contrato de Comodato.

RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS:

En concordancia con lo expuesto en la Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la convergencia hacia Estándares Internacionales, se sugiere elaborar una guía práctica para el tratamiento contable-financiero del contrato de comodato.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

2. COMENTARIO A LA SECCIÓN 2 y 20 NIIF PYMES

En relación a las preguntas 1, 2 y 4

IFRS for SMES:

Sección 2. Párrafo 2.15 (a)

Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Sección 2. Párrafo 2.19

Al determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial. Así, por ejemplo, una propiedad mantenida en arrendamiento es un activo si la entidad controla los beneficios que se espera que fluyan de la propiedad.

Sección 20

Un arrendamiento financiero es aquel donde se transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

ENTORNO JURÍDICO:

Estatuto Tributario Art: 127-1 Contratos de Leasing: Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1o. de enero de 1996, se regirán para efectos contables y tributarios por las siguientes reglas:

1. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, cuyo plazo sea igual o superior a 60 meses; de maquinaria, equipo, muebles y enseres, cuyo plazo sea igual o superior a 36 meses; de vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses; serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa, que el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo. Cuando los inmuebles objeto de arrendamiento financiero incluyan terreno, la parte del contrato correspondiente al terreno se regirá por lo previsto en el siguiente numeral.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

2. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, en la parte que correspondan a terreno, cualquiera que sea su plazo; los contratos de "lease back" o retroarriendo, cualquiera que sea el activo fijo objeto de arrendamiento y el plazo de los mismos; y los contratos de arrendamiento financiero que versen sobre los bienes mencionados en el numeral anterior, pero cuyos plazos sean inferiores a los allí establecidos; tendrán para efectos contables y tributarios, el siguiente tratamiento:

- a. Al inicio del contrato, el arrendatario deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo monetario, en la cuenta de bienes dados en leasing. En el evento de que el arrendatario vaya a hacer uso del descuento del impuesto a las ventas previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, deberá reclasificar el activo en tal monto, para registrar el impuesto a las ventas a descontar como un anticipo del impuesto de renta.
- b. El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado, tendrá la naturaleza de activo no monetario, sometido a ajustes por inflación. En el caso de que el bien objeto de arrendamiento financiero sea un activo depreciable o amortizable, el activo no monetario registrado por el arrendatario se depreciará o amortizará, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad, es decir, teniendo en cuenta la vida útil del bien arrendado. En el caso de que el bien arrendado sea un activo no depreciable o no amortizable, el arrendatario no podrá depreciar el activo no monetario registrado en su contabilidad.
- c. Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario, deberán descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital, se cargará directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de éste. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para arrendatario. Para los efectos de este literal, el contrato debe estipular, tanto el valor del bien en el momento de su celebración, incluyendo el impuesto sobre las ventas, como la parte del valor de los cánones periódicos pactados que corresponde a cada uno de los conceptos de financiación y amortización de capital.
- d. Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se cargará contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar éste en ceros. Cualquier diferencia se ajustará contra los resultados del ejercicio. En el evento de que el arrendatario no ejerza la opción de



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

compra, se efectuarán los ajustes en su renta y patrimonio, deduciendo en la declaración de renta del año en que haya finalizado el contrato, la totalidad del saldo por depreciar del activo no monetario registrado por el arrendatario. Por su parte, el arrendador hará los ajustes del caso.

- e. Los valores determinados de acuerdo con los literales anteriores, serán utilizados por el arrendatario para: declarar el valor patrimonial del activo; realizar el cálculo de la depreciación, cuando ella sea procedente; aplicar los ajustes por inflación*; determinar el saldo del pasivo y su amortización; y, calcular el monto de los costos financieros deducibles.*

3. Para el arrendador, en cualquiera de los casos aquí contemplados, los activos dados en leasing tendrán la naturaleza de activos monetarios. El arrendador deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos generados por el contrato de arrendamiento, la parte de los cánones que corresponda a intereses o ingresos financieros, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.

4. El descuento del impuesto a las ventas que trata el artículo 258-1, solamente podrá ser tomado por el arrendatario del contrato de leasing. El impuesto a las ventas liquidado al momento de la compra del bien, deberá registrarse por parte del arrendador, como mayor valor del bien dado en leasing, salvo que el impuesto haya sido pagado total o parcialmente por el arrendatario al momento de la celebración del contrato. En éste último evento, el arrendador registrará como activo dado en leasing el valor total del bien, disminuido en la parte del impuesto sobre las ventas que haya sido cancelada por el arrendatario.

5. Los registros contables y fiscales a que se refiere el presente artículo, en nada afectan la propiedad jurídica y económica de los bienes arrendados, la cual, hasta tanto no se ejerza la opción de compra pactada, seguirá siendo del arrendador.

PARAGRAFO 4o. Todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebran a partir del 1o de enero del año 2012, deberán someterse al tratamiento previsto en el numeral 2 del presente artículo, independientemente de la naturaleza del arrendatario.

Jurisprudencia: Sentencia de 13 de diciembre de 2002: “Desde luego que esa atipicidad tampoco se desvanece por su semejanza con negocios jurídicos reglamentados –o disciplinados, en lo estructural-, pues, se sabe, “la apariencia formal de un contrato específicamente regulado en el C.C. no impide descubrir que por debajo yace un contrato atípico”, categoría dentro de la cual se subsumen, incluso, aquellas operaciones “que implican una combinación de contratos regulados por la ley”²⁴ (Cfme: G.J. LXXXIV, pág. 317 y cas. civ. de 22 de octubre de 2001; exp: 5817).



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

La compañía del leasing, es la regla, se sitúa al margen de la escogencia del bien, la cual se verifica en función de las necesidades de quien habrá de ser contratista, quien determina –ex ante- sus características, funcionalidad, e incluso el proveedor mismo, según se delineó²⁷. En tal virtud, la adquisición del bien por parte de la sociedad de leasing, de ordinario, se hace en atención a esos requerimientos específicos del cliente; a las indicaciones o señalamientos que previamente le han sido dados por él, de suerte que para la futura contratante, la causa inmediata para hacerse a la propiedad de la cosa, radica en la ulterior celebración del contrato de leasing –propriadamente dicho- (negocio jurídico de aprovisionamiento). Ese, precisamente, es el móvil que explica la prenotada adquisición, la que se realiza, únicamente, en función de la celebración del contrato en comento, en consideración, huelga acotarlo una vez más, a que la entidad, motu proprio, no se convierte en propietaria para disfrutar directa y personalmente de la cosa, sino para permitirle a otro tal disfrute (negocio tenencial -y eventualmente dominical-). Esa es la ratio de su actividad comercial y, por contera, la explotación ordinaria de su objeto social (art. 20 numeral 2° C. de Co.)

COMENTARIO:

Bajo norma colombiana, el leasing, entendido como un negocio jurídico en virtud del cual una sociedad le entrega a una persona la tenencia de un determinado bien productivo, para que lo use y obtenga provecho de él, a cambio de una renta periódica que se determina, principalmente, en función del goce concedido y de la amortización de su costo de adquisición, en el que, además, se le confiere al locatario o usuario, quien debe hacer restitución al vencimiento del plazo acordado, la opción ejercitable en ese mismo momento de adquirir la propiedad, mediante el pago de una suma de dinero establecida desde un comienzo por las partes, posee como característica sobresaliente la de ser además de nominado; autónomo, bilateral, oneroso, conmutativo, consensual y de tracto sucesivo, un contrato atípico, si a la ausencia de un régimen legal, se aúna a la escasa jurisprudencia sobre dicho contrato. Así pues, el contrato de leasing, a pesar de haber sido objeto de comparación con otros negocios jurídicos, con el fin de poder precisar su naturaleza jurídica, se considera y acepta que, gracias al pronunciamiento del Consejo de Estado, en sentencia de 14 de diciembre de 1988, es un contrato atípico, sin fundamentación jurídica.

A este respecto, la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de 13 de diciembre de 2002, precisó que,

“Desde luego que esa atipicidad tampoco se desvanece por su semejanza con negocios jurídicos reglamentados –o disciplinados, en lo estructural-, pues, se sabe, “la apariencia formal de un contrato específicamente regulado en el C.Civ. no impide descubrir que por



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

debajo yace un contrato atípico", categoría dentro de la cual se subsumen, incluso, aquellas operaciones "que implican una combinación de contratos regulados por la ley."

"Similares razones conducen a no acoger aquellas posturas que acoplan o engastan en el leasing, a modo de collage, diversos negocios jurídicos (pluralidad negocial, tales como arrendamiento con opción de compra; compraventa con pacto de reserva de dominio, entre otras), habida cuenta que a través de ese expediente, in radice, se desdibujan las razones jurídico-económicas que, en la órbita causal, motivan la celebración del contrato, pues, de una parte, no puede afirmarse categórica y privativamente que el usuario en el leasing siempre aspira a hacerse a la propiedad de la cosa, según se esbozó; más bien, se ha procurado –en sentido amplio– un mecanismo indirecto de financiación para servirse de la utilidad que le es intrínseca a aquel, sin menoscabo del capital de trabajo que posee, conforme a las circunstancias. De igual forma, no puede perderse de vista que la determinación del precio en el contrato de leasing, tiene una fisonomía muy especial, que no responde única y exclusivamente al costo por el uso y goce concedido al arrendatario, sino que obedece, prevalentemente, a criterios financieros que van desde la utilidad propiamente dicha, pasando por la recuperación de la inversión, hasta la eventual transferencia del derecho de propiedad."

Por tanto, se considera justo que gracias a la controversia que existe en materia de leasing y en base a la falta de fundamentación normativa, es necesario establecer de esta manera un principio que regule la contabilización de este tipo de negocio jurídico, pues el decreto reglamentario 2649 de 1993, no se pronunciaba al respecto, ni ninguna norma legal, salvo por el artículo 127-1 del estatuto tributario, para consideraciones netamente fiscales. No obstante, la ley 1314 de 2009 consagró que las normas fiscales únicamente producen efectos fiscales, por lo que habrá necesidad de desarrollar una norma técnica contable en la cual se fije una posición para la contabilización de los arrendamientos financieros. Bajo NIIF este tipo de contrato de arrendamiento financiero, derivado de la costumbre mercantil, tendría la base necesaria, contablemente hablando, para permitir su contabilización acorde con la realidad financiera que este contrato engloba, contribuyendo cada vez más, con el reflejo fehaciente y fidedigno de la realidad del ente económico.

Del mismo modo, ante la regulación de los principios y normas de contabilidad e información financiera precisada en la ley 1314 de 2009, donde se establece la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera en su artículo no. 4; el Estatuto Tributario actual continua reglamentando el tratamiento contable que debe realizarse con respecto al contrato de leasing. Por tanto es notorio, que al término del plazo de 4 años que señala el artículo 165 de la ley 1607 de 2012, para que las remisiones que hace las normas tributarias a tratamientos contables se mantengan vigentes, existiría una controversia que generaría conflictos en cuanto a la aplicación del estándar internacional o la norma colombiana, que deba ser considerada en materia de arrendamientos financieros, para efectos contables.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

Esta interpretación, de acuerdo con lo señalado en el art. 127-1, regla no. 2, literal a del E.T. a saber:

“Al inicio del contrato, el arrendatario deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo monetario, en la cuenta de bienes dados en leasing”.

RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS:

Se sugiere al Consejo Técnico de la Contaduría Pública que garantice la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera, teniendo en cuenta que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública es el organismo idóneo, para la normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información lo que implica que esta entidad deberá expresarle recomendaciones al Ministerio de Hacienda y Crédito público, para la elaboración de proyectos de ley en materia fiscal que no contengan remisiones o disposiciones en lo concerniente al tratamiento contable.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

3. COMENTARIO A LA SECCIÓN 10 NIIF PYMES

En relación a las preguntas 1 y 4

IFRS for SMES:

Sección 10. Párrafo 10.11

“Una entidad contabilizará cualquier otro cambio de política contable de forma retroactiva” (véase el párrafo 10.12).

Sección 10. Párrafo 10.12

“Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 10.11, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre.

Cuando sea **impracticable** determinar los efectos en cada periodo específico de un cambio en una política contable sobre la información comparativa para uno más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la aplicación retroactiva, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo”.

Sección 10. Párrafo 10.2

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

Sección 10. Párrafo 10.15

Un cambio en una estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con estos.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

Sección 10. Párrafo 10.16

Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinta de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 10.17, de **forma prospectiva**, incluyéndolo en el resultado del:

- (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo, o
- (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afecta a todos ellos.

Sección 10. Párrafo 10.19

Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores.

Sección 10. Párrafo 10.21

En la medida en que sea practicable, una entidad **corregirá de forma retroactiva** los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

- (a) **reexpresando** la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error, o
- (b) si el error ocurrió con anterioridad al primer periodo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio de ese primer periodo.

ENTORNO JURÍDICO:

Art. 115. Norma general sobre revelaciones. N° 3 del Decreto 2649 de 1993

3. 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



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

Art. 56. Asientos del Decreto 2649 de 1993. *Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.*

Art. 106 del Decreto 2649 de 1993

*Reconocimiento de errores de ejercicios anteriores. Las partidas que correspondan a la corrección de errores contables de períodos anteriores, provenientes de equivocaciones en cálculos matemáticos, de desviaciones en la aplicación de normas contables o de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se difundió la información financiera, **se deben incluir en los resultados del período en que se advirtieron** (...).*

Artículo 115 No. 13 del Decreto 2649 de 1993

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

DECRETO 410 DE 1975 - ARTICULO 50. CONTABILIDAD – REQUISITOS.

La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno.

LEY 222 DE 1995 ARTICULO 40. RECTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Las entidades gubernamentales que ejercen inspección, vigilancia o control, podrán ordenar rectificar los estados financieros o las notas que no se ajusten a las normas legales.

Tratándose de estados financieros de fin de ejercicio, las rectificaciones afectarán el período objeto de revisión, siempre que se notifique dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se hayan presentado en forma completa ante la respectiva autoridad. Pasado dicho lapso las rectificaciones se reconocerán en el ejercicio en curso.

Las rectificaciones se darán a conocer al difundir los estados financieros respectivos y, en todo caso, en la forma y plazo que determine la respectiva entidad gubernamental.

La orden de rectificación solo tendrá efectos cuando la entidad gubernamental que ejerce inspección, vigilancia o control haya resuelto expresamente los recursos a que hubiere lugar, si es que éstos se interpusieron.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

LEY 222 DE 1995 ARTICULO 41. PUBLICIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. Dentro del mes siguiente a la fecha en la cual sean aprobados, se depositará copia de los estados financieros de propósito general, junto con sus notas y el dictamen correspondiente, si lo hubiere, en la Cámara de Comercio del domicilio social. Esta expedirá copia de tales documentos a quienes lo soliciten y paguen los costos correspondientes.

Sin embargo, las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección, vigilancia o control podrán establecer casos en los cuales no se exija depósito o se requiera un medio de publicidad adicional. También podrán ordenar la publicidad de los estados financieros intermedios.

La Cámara de Comercio deberá conservar, por cualquier medio, los documentos mencionados en este artículo por el término de cinco años.

ARTÍCULO 772. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

ARTÍCULO 773. FORMA Y REQUISITOS PARA LLEVAR LA CONTABILIDAD. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.
2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.

ARTÍCULO 774. REQUISITOS PARA QUE LA CONTABILIDAD CONSTITUYA PRUEBA. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la cámara de comercio o en la administración de impuestos nacionales, según el caso.
2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos.
3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural.
4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio.

ARTÍCULO 775. PREVALENCIA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD FRENTE A LA DECLARACIÓN. Cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen éstos.

ARTÍCULO 776. PREVALENCIA DE LOS COMPROBANTES SOBRE LOS ASIENTOS DE CONTABILIDAD. Si las cifras registradas en los asientos contables referentes a costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos exceden del valor de los comprobantes externos, los conceptos correspondientes se entenderán comprobados hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes.

COMENTARIO:

Comparando la sección 10 de la NIIF para Pymes: “POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES” frente a la Normatividad Colombiana, se puede observar que:

- En primer lugar, que en Colombia no existe una definición de dichos términos diferentes de las contenidas en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993.
- En Colombia, no se establecen parámetros generales de cómo las empresas deben seleccionar las políticas contables. El único marco de referencia son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).
- La mayor divergencia que existe de la NIIF para PYMES con respecto a la legislación colombiana se refiere al cambio de las políticas y la corrección de errores, los cuales según la NIIF deben realizarse de manera retrospectiva y los cambios de estimación de manera prospectiva, por el contrario en Colombia según el Decreto 2649 de 1993 en sus artículos 106 y 115, señalan que estos procedimientos se hacían de forma prospectiva. En consecuencia, y para un análisis acerca de su utilidad en la técnica contable, es necesario aclarar dichos términos:

Aplicación retroactiva: consiste aplicar la nueva política contable o corregir el error, en la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre o que nunca se



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

hubiese cometido dicho error, para no menoscabar la comparabilidad de los estados financieros.

Aplicación prospectiva: consiste en aplicar la nueva política o hacer la corrección del error en momento que se halle dicho error se haga el respectivo cambio de criterio. Una empresa reconocerá de forma prospectiva incluyéndolo en el resultado del periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo, o el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.

La reexpresión retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo, esta forma de reexpresión constituye además una oportunidad para la constante manipulación de información de tal manera que se haría inevitable el fraude contable, en otras palabras el ejercicio del control se dificultaría.

Si se aplica de manera retroactiva no habría confianza en los libros y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 76, inciso 1, del Código de Comercio: *"Los libros de comercio llevados en la forma y con los requisitos prescritos serán admitidos en juicio, como medio de prueba, entre comerciantes, en hecho de su comercio, del modo y en los casos expresados en este Código"*. Surge entonces el interrogante acerca del valor probatorio de los libros en tales circunstancias.

La irretroactividad de las leyes ha estado conectada al principio de seguridad jurídica: como regla, los actos realizados bajo un determinado régimen normativo no deben verse enjuiciados con la ley nueva.

Esto con referencia a la irretroactividad de la ley que se encuentra en la Sentencia de la Corte constitucional No. C-549/93 en la que indica que:

"En general -escribe Valencia Zea-, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo".

y sigue diciendo: *La esencia del principio de irretroactividad de la ley es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un*



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.

Considerando la publicación de los estados financieros de los artículos 40 y 41 de la ley 222 de 1995, los artículos 772 a 775 del Estatuto Tributario que señalan la Contabilidad como medio de prueba para efectos fiscales y los requisitos que deben cumplir y lo dispuesto en el artículo 76 del Código de Comercio

La aplicación de la reexpresión retroactiva se puede considerar como un acto que podría ir en contra de la institución de la seguridad jurídica que en reiteradas oportunidades lo ha sostenido la Corte Constitucional, la cosa juzgada constitucional consagrada en el artículo 243 de la Constitución, no sólo reúne las características generales de la institución, sino que, en particular, presenta condiciones especiales del control de constitucionalidad de las leyes, pues además de que supone un impedimento para que la Corte Constitucional estudie nuevamente una disposición que ya ha sido objeto de análisis, dado su carácter inmutable y definitivo (cosa juzgada formal), también implica una prohibición presente y futura para que las autoridades y los particulares reproduzcan el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, en virtud del carácter vinculante y expansivo de este tipo de cosa juzgada (cosa juzgada material). Dicho de otra manera, la cosa juzgada constitucional no sólo ampara el texto normativo formalmente igual, sino el contenido material de la norma jurídica que ha sido objeto del control de constitucionalidad⁴. Pues mal haría el Gobierno Nacional en incluir la sección 10 de la NIIF para las Pymes en un decreto reglamentario, que reprodujera la retroactividad que permitiría al estándar contrariar la interpretación de la Corte, de tal manera que la implementación de este estándar derivaría en un acto inconstitucional.

Por tanto se requiere una solución práctica en cuanto a los libros de contabilidad de las entidades se refiere. La NIIF para PYME solo se ocupa de las aplicaciones y reexpresiones retroactivas para la presentación de los estados financieros pero no se ocupa de los requerimientos en los libros de contabilidad, lo que debe ser resuelto en las normas sobre registro en libros.

⁴ SENTENCIA C-820 DE 4 DE OCTUBRE DE 2006. CORTE CONSTITUCIONAL. M. P. DR. MARCO GERARDO MONROY CABRA. *Inconstitucionalidad de la expresión "con autoridad" y "solo" en el código civil.*



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

Como solución, se podría proponer que el asiento en los libros de contabilidad del ajuste retroactivo en el cambio de una política contable se realice en el período del cambio, y se hagan las conciliaciones necesarias entre los libros de contabilidad y las cifras que se presentan en los estados financieros.

También hay que aclarar los efectos que tratamientos contables de este tipo pueden tener en las declaraciones tributarias, lo cual reclama un pronunciamiento de las autoridades tributarias.

El cambio de políticas contables y sus correcciones retrospectivas llevan a una interpretación distorsionada de la realidad del ente económico dado que los registros se realizan en un momento "x" con circunstancias particulares propias y cuya interpretación es útil, sólo en tales situaciones. La corrección retrospectiva con base al cambio de políticas contables no es una herramienta útil para la interpretación de la información de una manera diferente a la comparativa. Los libros de contabilidad deben contener la información tal cual como ocurrió en un tiempo determinado y esto incluye las políticas bajo las cuales se registraron. El ejercicio de análisis de la información bajo circunstancias posibles constituyen una herramienta útil para la toma de decisiones futuras pero no son el reflejo de la realidad pasada, en otras palabras no son el reflejo fiel de los hechos económicos ocurridos.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

4. COMENTARIO A LA SECCIÓN 10 y 11 NIIF PYMES

En relación a la pregunta 1

IFRS for SMES:

SECCIÓN 10:

10.11 Una entidad contabilizará los cambios de política contable como sigue:

(a) una entidad contabilizará un cambio de política contable procedente de un cambio en los requerimientos de esta NIIF de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en esa modificación;

(b) cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición en lugar de seguir la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros como permite el párrafo

11.2, y cambian los requerimientos de la NIC 39, la entidad contabilizará ese cambio de política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la NIC 39 revisada; y

SECCIÓN 11

Elección de política contable

11.2 Una entidad optará entre aplicar:

(a) lo previsto en la Sección 11 y Sección 12 en su totalidad, o

(b) las disposiciones sobre reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12 para contabilizar todos sus instrumentos financieros. La elección de (a) o (b) por parte de una entidad es una elección de política contable. Los párrafos 10.8 a 10.14 contienen requerimientos para determinar cuándo un cambio en una política contable es apropiado, cómo debe contabilizarse este cambio y qué información debe revelarse sobre éste.

COMENTARIO:

Así como el documento Base de Conclusiones se discrepa sobre la emisión de los estándares internacionales ya que la NIIF para las PYMES no es ni necesaria ni deseable. El documento Oficial de las NIIF PYMES, la sección Opinión en Contrario⁵, emitido por la IASB señala; que la NIIF para Pymes es innecesaria

⁵ Fundamentos de las conclusiones de la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades, IASB Opinión en contrario d James J Leisenring.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

porque la gran mayoría de decisiones sobre políticas contables de las PYMES son sencillas y no requieren una referencia extensa a las NIIF y cuando la requieren, ésta no es gravosa. Como si lo permite la sección 10 de Políticas contables, errores y estimaciones. Lesionando la finalidad de un estándar del cual se promulga ser basado en principios (sección 2)

A su vez señala que No es deseable porque la NIIF produciría información no comparable. La PYMES no será comparable entre ellas y no serán comparables con entidades con obligación pública de rendir cuentas. Ese resultado es incoherente con el Marco Conceptual del IASB y los conceptos y principios generales de la NIIF⁶.

Es claro que la aplicación del Estándar internacional para Pyme no cumpliría con sus objetivos esenciales que es mejorar la comparabilidad entre entidades tanto como las que rinden cuentas al público (las que aplican la NIIF plenas grupo 1) y como las no que rinden cuentas al público que señala tanto la sección 1 y la parte introductoria o prologo donde expresa que:

Las normas de información financiera globales, aplicadas coherentemente, mejoran la comparabilidad de la información financiera. Las diferencias contables pueden oscurecer las comparaciones que los inversores, prestamistas y otros hacen. Al exigir la presentación de información financiera útil (es decir, información que sea relevante, fiable, comparable, etc.), las normas de información financiera globales de alta calidad mejoran la eficiencia de la distribución y el precio del capital. Esto beneficia no sólo a quienes proporcionan deuda o capital de patrimonio sino también a quienes buscan capital porque reduce sus costos de cumplimiento y elimina incertidumbres que afectan a su costo de capital. Las normas globales también mejoran la coherencia en la calidad de las auditorías y facilitan la educación y el entrenamiento.

Los beneficios de las normas de información financiera globales no se limitan a entidades cuyos títulos cotizan en bolsa. A juicio del IASB, las PYMES —y quienes utilizan sus estados financieros— se pueden beneficiar de un conjunto común de normas contables. Los estados financieros de las PYMES que son comparables entre países son necesarios por las siguientes razones:

- Las instituciones financieras hacen préstamos transfronterizos y operan en el ámbito multinacional. En la mayoría de las jurisdicciones, más de la mitad de todas las PYMES, incluidas las más pequeñas, tienen préstamos bancarios. Los banqueros confían en los estados financieros al tomar decisiones de préstamo y al establecer las condiciones y tasas de interés.*

⁶ Fundamentos de las conclusiones de la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades, IASB



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

- *Los vendedores quieren evaluar la salud financiera de los compradores de otros países antes de vender bienes y servicios a crédito.*
- *Las agencias de calificación crediticia intentan desarrollar calificaciones transfronterizas uniformes. Los bancos y otras instituciones que operan más allá de las fronteras a menudo desarrollan calificaciones crediticias similares. La información financiera presentada es crucial para el proceso de calificación.*
- *Muchas PYMES tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de un proveedor para valorar las perspectivas de una relación de negocios a largo plazo viable.*
- *Las firmas de capital de riesgo proporcionan financiación transfronteriza a las PYMES.*

Por lo tanto la aplicación del Estándar no resulta sea útil ni confiable para la toma de decisiones económicas para una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Toda vez que como se indico en los párrafos en mención la sección 11 y sección 10 NIIF para Pymes distorsiona arbitrariamente el tratamiento contable-financiero de la realidad económica de las entidades que puedan elegir la aplicación en los Instrumentos financieros del Estándar Pleno y el Estándar Pyme, sumado a ello la divergencia de los juicios de valor cuyas diferencias se presentan a continuación:

CONSIDERACIONES GENERALES NIIF PARA PYME:

- Aborda las cuentas por pagar y por cobrar simples y otros instrumentos financieros básicos.
- Aborda los instrumentos y transacciones más complejos.
- Debido a los ejemplos de otros tipos de instrumentos financieros que probablemente tengan las PYMEs, aclara que el modelo de costo será el apropiado para la significativa mayoría de instrumentos financieros de las PYMEs. Una PYME que no tenga instrumentos financieros complejos no necesitaría, por lo tanto, considerar sección 12.
- Una PYME podría aplicar bien sea la sección 11 y 12 de las NIIF para PYMEs o todos los requerimientos de las NIIF Completas las tres normas de instrumentos financieros (NIC 32, *Instrumentos Financieros: Presentación*, NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, NIIF 7, *Instrumentos Financieros: Divulgaciones*) e interpretaciones relacionadas. Esta es la única referencia cruzada a las NIIF Completas disponibles en las NIIF para PYMEs.
- La principal razón para permitir la alternativa de las NIIF Completas para instrumentos financieros es para hacer posible que las entidades privadas que tengan instrumentos más



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

sofisticados y quieran usar una contabilidad sofisticada hagan eso siempre y cuando ellas cumplan con 39 en su totalidad.

- El enfoque tomado en la sección 11 es para eliminar las reglas **clasificando los instrumentos financieros** de acuerdo con sus características de flujo de caja. Esto evita la necesidad de definir dichos instrumentos como derivados y derivados incorporados, retenidos hasta el vencimiento y disponible para venta.
- En el reconocimiento inicial los instrumentos financieros son categorizados de la manera siguiente:
 - ✓ Instrumentos financieros básicos: estos son activos y pasivos financieros que en el reconocimiento inicial cumplen con los criterios de los instrumentos financieros básicos incluidos en la sección 11.
 - ✓ Todos los demás instrumentos financieros.
- Como resultado del enfoque ilustrativo arriba indicado, las clasificaciones de disponible para venta y retenido hasta el vencimiento no están disponibles.

CONSIDERACIONES GENERALES NIIF PLENAS:

- Las normas NIIF que tratan sobre instrumentos financieros son: NIIF 7, *Instrumentos Financieros: Divulgaciones*, NIC 32, *Instrumentos Financieros: Presentación*, y NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.
- Dependiendo de las características, los activos financieros pueden ser clasificados como una de las siguientes categorías: valor razonable a través de la ganancia o pérdida, disponible para venta, retenido hasta el vencimiento, préstamos y cuentas por cobrar.
- Los pasivos financieros pueden ser clasificados como valor razonable a través de la ganancia o pérdida u otros pasivos.
- Para ambos, activos y pasivos financieros, la clasificación ocasiona mediciones subsiguientes.
- Los activos financieros son clasificados en cuatro categorías:
 - ✓ *Valor razonable a través de ganancia o pérdida*
 - ✓ *Retenido hasta el vencimiento*
 - ✓ *Préstamos y cuentas por cobrar*
 - ✓ *Disponible para venta*

Bajo NIC 39, un instrumento que de otra manera cumpliría con la definición de retenido hasta el vencimiento o valor razonable a través de ganancia o pérdida (a menos que sea



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

clasificado como retenido para intercambio comercial) puede opcionalmente ser designado como disponible para venta.

Bajo NIC 39, disponible para venta es de alguna manera, una categoría arbitraria de activos financieros. En esencia, ésta representa una predeterminación para activos financieros que no encajen en una de las otras tres categorías.

Consideraciones respecto a la medición de los instrumentos financieros básicos sección 11 NIIF pymes:

En términos de **medición** las NIIF para PYMEs expresan que:

Instrumentos financieros básicos:

- ✓ Medición inicial: al precio de transacción (incluyendo costos de transacción excepto en la medición inicial de activos y pasivos financieros que son medidos al valor razonable a través de ganancia o pérdida) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción financiera.
- ✓ **Medición subsiguiente: costo amortizado menos el deterioro.**

Otros instrumentos financieros:

- ✓ Medición inicial: al valor razonable, lo cual normalmente es el precio de la transacción.

Medición subsiguiente:

- ✓ Los instrumentos patrimoniales que no son comercializados públicamente y cuyo valor razonable no puede, de otra manera, ser medido confiablemente y los contratos vinculados a dichos instrumentos que, si fuesen puestos en práctica, resultarían en la entrega de dichos instrumentos, deberán ser medidos al costo menos deterioro.
- ✓ Todos los demás son medidos de nuevo al valor razonable con cambios en el valor razonable a través de la ganancia o pérdida.

Consideraciones respecto a la medición de los instrumentos financieros NIIF plenas:

Medición inicial:

- ✓ Activos/pasivos al valor razonable a través de la ganancia o pérdida: valor razonable (los costos de la transacción son tomados como gastos).
- ✓ Otros pasivos, préstamos y cuentas por cobrar, retenido hasta vencimiento, disponible para venta: valor razonable más costos de transacción que sean directamente atribuibles.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

Mediciones subsiguientes:

- ✓ Activos/pasivos al valor razonable a través de la ganancia o pérdida: valor razonable a través de la ganancia o pérdida.
- ✓ Otros pasivos, préstamos y cuentas por cobrar, retenido hasta el vencimiento, costo amortizado.
- ✓ Disponible para venta: al valor razonable a través del patrimonio.

○

RECOMENDACIONES:

Según las diferentes estructuras técnico-contables que ofrece la sección 11 y la sección 10 de las NIIF para las Pymes en lo referente al tratamiento de los Instrumentos Financieros llevan a obtener resultados en los estados financieros diametralmente incomparables, “la práctica contable nunca podrá ser neutral”,⁷ pues al elegir una determinada práctica contable entre un conjunto de alternativas teóricamente consistentes, representa elegir entre diferentes preferencias individuales y posiblemente entre distintos efectos económicos alternativos; desde una óptica epistemológica tal situación se presenta por el carácter normativo de la contabilidad, donde la presencia de juicios de valor no sólo es necesaria, sino inevitable.⁸ Lo que se recomienda por tanto no tener en cuenta los párrafos de las NIIF que permiten los diferentes tratamientos, ya que distorsiona la comparabilidad de los Estados Financieros.

⁷ Pina Martínez, Vicente. *Efectos Económicos de Las Normas Contables*. Madrid: AECA, 1988.

⁸ Mejía Soto, Eutimio. *Análisis crítico de la aplicación de los criterios lógicos de la epistemología de las ciencias naturales (racionalismo crítico) al desarrollo del conocimiento de las ciencias sociales (disciplina económico contable)*. En: Revista Paradoxa, Universidad Tecnológica de Pereira, No 6, diciembre de 2003a, pp. 33-45.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

5. COMENTARIO A LA SECCIÓN 28 NIIF PYMES

En relación a la preguntas 1, y 4

IFRS for SMES:

SECCIÓN 28:

Beneficios post-empleo: distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos

28.9 Los beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:

- (a) beneficios por retiro, tales como las pensiones, y*
- (b) otros beneficios posteriores al empleo, tales como los seguros de vida o los beneficios de asistencia médica.*

*Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al empleo se conocen como **planes de beneficios post-empleo**. Una entidad aplicará esta sección a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos impliquen el establecimiento de una entidad separada para la recepción de las aportaciones y el pago de los beneficios. En algunos casos, estos acuerdos son impuestos por ley y no por un acto de la entidad. En otros casos, estos acuerdos surgen por acciones de la entidad, incluso en ausencia de un plan documentado formal.*

ENTORNO JURÍDICO:

LEY 100 DE 1993:

ARTICULO 59.-Concepto. El régimen de ahorro individual con solidaridad es el conjunto de entidades, normas y procedimientos, mediante los cuales se administran los recursos privados y públicos destinados a pagar las pensiones y prestaciones que deban reconocerse a sus afiliados, de acuerdo con lo previsto en este título.

Este régimen está basado en el ahorro proveniente de las cotizaciones y sus respectivos rendimientos financieros, la solidaridad a través de garantías de pensión mínima y aportes al fondo de solidaridad, y propende por la competencia entre las diferentes entidades administradoras del sector privado, sector público y sector social solidario, que libremente escojan los afiliados

COMENTARIO:

Con la expedición del Decreto 2784 de Diciembre 28 de 2012 por el cual se reglamento la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1, se definió que los fondos de pensiones aplicarían las NIC-NIIF plenas, asimismo el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico propuso, en su párrafo 48, que las normas de



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la información, motivo por el cual la aplicación del Estándar NIIF para Pymes Sección 28 que trata sobre los Beneficios a los post empleo resultan ineficaces.

RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS:

Si este párrafo se incluye como anexo del decreto reglamentario de la ley 1314 de 2009 que expidiera el gobierno nacional para reglamentar el conjunto de normas contable-financieras que utilizarían las entidades del grupo 2, estaría reproduciendo un contenido inútil e ineficaz que no correspondería con la realidad colombiana. Y mal haría el CTCP y el gobierno nacional en reproducir contenidos que están fuera del ámbito operativo de la de la PYME que existe en Colombia.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

6. COMENTARIO A LA SECCIÓN 28 NIIF PYMES

En relación a la preguntas 1, y 4

IFRS for SMES:

SECCIÓN 28

28.22. *Si el valor presente de la obligación por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa es menor que el valor razonable de los activos del plan en esa fecha, el plan tiene un superávit. Una entidad reconocerá un superávit del plan como un activo por beneficios definidos solo en la medida que sea capaz de recuperar el superávit mediante la reducción de las aportaciones futuras o mediante reembolsos desde el plan.*

ENTORNO JURÍDICO:

LEY 100 DE 1993:

ARTICULO. 22.-Obligaciones del empleador. El empleador será responsable del pago de su aporte y del aporte de los trabajadores a su servicio. Para tal efecto, descontará del salario de cada afiliado, al momento de su pago, el monto de las cotizaciones obligatorias y el de las voluntarias que expresamente haya autorizado por escrito el afiliado, y trasladará estas sumas a la entidad elegida por el trabajador, junto con las correspondientes a su aporte, dentro de los plazos que para el efecto determine el gobierno.

El empleador responderá por la totalidad del aporte aun en el evento de que no hubiere efectuado el descuento al trabajador.

COMENTARIO:

Con la expedición del Decreto 2784 de Diciembre 28 de 2012 por el cual se reglamento la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1, se definió que los fondos de pensiones aplicarían las NIC-NIIF plenas, asimismo el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico propuso, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la información, motivo por el cual la aplicación del Estándar NIIF para Pymes Sección 28 que indica el tratamiento sobre los Beneficios a los post-empleo resultarían ineficaces, por que las



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

entidades que pertenecen al grupo 2, no podrían aplicar dicha disposiciones que según la ley 100 del 1993 le competen a los Fondos de Pensiones.

El párrafo 28.22 presenta una disposición contable-financiera que sería impracticable en Colombia, ya que dichos valores no pueden ser medidos a valores razonables u a otro diferente al que el artículo 20 de la ley 100 del 1993 indica, debido al poco tiempo que se mantienen en la entidad tanto los montos retenidos al empleado y los aportes que por ley debe asumir la entidad que informa y emplea. Y además al tipo de situación que plantea el Estándar

A partir de la expedición de la ley 100 en el año 1993 la metodología de aportación de cuotas para pensiones cambio en el país, se evidencia que las Entidades Empleadoras no realizan cálculos actuariales, ni pensionan directamente al trabajador, son solo las entidades definidas por ley como los fondos de pensiones, los que podrían realizar cálculos de este tipo, lo que no da lugar a mediciones diferentes a las que la ley asigna como es el caso del art 20 de la ley 100/93

RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS:

Si este párrafo se incluye como anexo del decreto reglamentario de la ley 1314 de 2009 que expidiera el gobierno nacional para reglamentar el conjunto de normas contable-financieras que utilizarían las entidades del grupo 2, estaría reproduciendo un contenido inútil e ineficaz que no correspondería con la realidad colombiana. Y mal haría el CTCP y el gobierno nacional en reproducir contenidos que están fuera del ámbito operativo de la de la PYME que existe en Colombia.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

7. COMENTARIO A LA SECCIÓN 28 NIIF PYMES

En relación a la preguntas 1, y 4

IFRS for SMES:

Reconocimiento – elección de la política contable

28.24 Se requiere que una entidad reconozca todas las ganancias y pérdidas actuariales en el periodo en que se produzcan. Una entidad:

- (a) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en resultados; o*
- (b) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado Integral como una elección de la política contable. La entidad aplicará la política contable elegida de forma uniforme a todos los planes de beneficios definidos y a todas*

COMENTARIO:

Con la expedición del Decreto 2784 de Diciembre 28 de 2012 por el cual se reglamento la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1, se definió que los fondos de pensiones aplicarían las NIC-NIIF plenas, asimismo el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico propuso, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la información, motivo por el cual la aplicación del Estándar NIIF para Pymes Sección 28 que indica el tratamiento sobre los Beneficios a los post-empleo resultarían ineficaces, por que las entidades que pertenecen al grupo 2, no podrían aplicar dicha disposiciones que según la ley 100 del 1993 le competen a los Fondos de Pensiones.

El párrafo 28.24 indica un procedimiento de reconocimiento de cálculos actuariales. Los cuales solo los que actualmente los fondos de pensiones podrían realizar, lo que lo convierte en una disposición ineficaz ya que escapa del rango de empresas del grupo 2 que podrían aplicar dicha sección y párrafo, ya se incluyó en el grupo 1 y definió el Gobierno Nacional en el artículo 1 del Decreto 2784 de 2012

RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS:

Si este párrafo se incluye como anexo del decreto reglamentario de la ley 1314 de 2009 que expidiera el gobierno nacional para reglamentar el conjunto de normas contable-financieras que utilizarían las entidades del grupo 2, estaría reproduciendo un contenido inútil e ineficaz que no correspondería con la realidad colombiana. Y mal haría el CTCP y el gobierno nacional en reproducir contenidos que están fuera del ámbito operativo de la de la PYME que existe en Colombia.



8. COMENTARIO A LA SECCIÓN 3, 9 NIIF PYMES

En relación a la preguntas 1, y 4

IFRS for SMES:

3.24 Una entidad revelará 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 (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social).

(b) Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

9.2 *A excepción de lo permitido o requerido en el párrafo 9.3, una entidad **controladora** presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en **subsidiarias** de acuerdo con lo establecido en esta NIIF. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.*

9.5 *Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad. Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control. También existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene:*

- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;*
- (b) poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o un acuerdo;*
- (c) poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la entidad esté controlada por éste; o*
- (d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la entidad esté controlada por éste.*



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

9.6 El control también se puede obtener si se tienen opciones o instrumentos convertibles que son ejercitables en ese momento o si se tiene un agente con la capacidad para dirigir las actividades para beneficio de la entidad controladora.

9.4 Una subsidiaria es una entidad controlada por la controladora. **Control** es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Si una entidad ha creado una entidad de cometido específico (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la entidad consolidará la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa entidad (véanse los párrafos 9.10 a 9.12).

9.10 ENTIDAD DE COMETIDO ESPECÍFICO: Una entidad puede haber sido creada para alcanzar un objetivo concreto (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento, actividades de investigación y desarrollo o la titulización de activos financieros). Estas Entidades de Cometido Específico (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades por acciones, fideicomisos o asociaciones con fines empresariales, o bien ser una figura sin forma jurídica de sociedad. A menudo, las ECE se crean con acuerdos legales que imponen requerimientos estrictos sobre las operaciones de la entidad.

Una entidad preparará estados financieros consolidados que incluyan la entidad y cualquier ECE que esté controlada por esa entidad. Además de las circunstancias descritas en el párrafo 9.5, las siguientes circunstancias podrían indicar que una entidad controla una ECE (esta lista no es exhaustiva):

- (a) Las actividades de la ECE están siendo dirigidas en nombre de la entidad y de acuerdo con sus necesidades específicas de negocio.
- (b) La entidad tiene los poderes de decisión últimos sobre las actividades de la ECE incluso si se han delegado las decisiones cotidianas.
- (c) La entidad tiene los derechos para obtener la mayoría de los beneficios de la ECE y, por tanto, puede estar expuesta a los riesgos que conllevan las actividades de ésta.
- (d) La entidad retiene la mayoría de los riesgos de la propiedad o residuales relativos a la ECE o a sus activos.

14.2 Una asociada es una entidad, incluyendo una entidad sin forma jurídica definida tal como una fórmula asociativa con fines empresariales, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y que no es una **subsidiaria** ni una participación en un negocio conjunto.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

15.2 Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el **control** sobre una actividad económica, y se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de dicha actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes).

15.3 Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o **entidades controladas de forma conjunta**.

ENTORNO JURÍDICO:

ESTATUTO TRIBUTARIO ART 631 -1: *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.*

Grupo empresarial según ART 28 Ley 222 de 1995: *Habrà grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección. Se entenderà que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas.*

Corresponderà a la Superintendencia de Sociedades, o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan.

DECRETO 410 DE 1975 ART 260: *Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.*

DECRETO 410 DE 1975 ART 261: *Serà subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:*



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.

3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada órganos de administración de la sociedad.

PARÁGRAFO 1. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

PARÁGRAFO 2. Así mismo, una sociedad se considera subordinada cuando el control sea ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de alguna o algunas de las entidades mencionadas en el párrafo anterior.

COMENTARIO:

En general existe una circunstancia del lenguaje que podría repercutir en el entendimiento y aplicación del estándar emitido por IASB. En el estándar se hace referencia a conceptos tales como *combinación de negocios*, *negocios conjuntos*, *entidades de cometido específico*, las cuales no está contemplada en la legislación comercial colombiana de la misma manera.

De acuerdo a lo contemplado en los artículos 260 y 261 del decreto 410 de 1975 se evidencia un desacuerdo con respecto a lo establecido principalmente en el párrafo 9.5 del estándar NIIF PYMES cuando dice “Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad. Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control”. Toda vez que en el actual Código de Comercio no se contempla circunstancia excepcional por la cual la posesión de más del 50% del poder de voto no constituirá control sobre una entidad.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

En el párrafo 14.2 en donde se habla de una entidad “sin forma jurídica definida” e “influencia significativa”, existe una manifiesta ambigüedad sobre el concepto de control y coloca en riesgo la capacidad del estado de regular la actividad mercantil, teniendo en cuenta que según lo contemplado en la actual legislación comercial colombiana las relaciones de sociedades en las que exista una entidad controlada y una controladora derivan tanto en la producción de informes financieros consolidados como en obligaciones de registro mercantil.

RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS:

El lenguaje del estándar contable debe ajustarse a la costumbre mercantil y a las disposiciones contenidas en la legislación colombiana para efectos de una mejor interpretación que no permita ambigüedades ni vacíos, evitando así las prácticas que atenten contra los principios de equidad, reciprocidad, y conveniencia nacional.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

9. COMENTARIO A LA SECCIÓN 21 NIIF PYMES

En relación a la pregunta 1

21.4 Una entidad solo reconocerá una provisión cuando:

- (a) la entidad tenga una obligación en la **fecha sobre la que se informa** como resultado de un suceso pasado;
- (b) sea **probable** (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación; y
- (c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.

*Objetivos Párrafo 2.2 El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la **situación financiera**, el **rendimiento** y los **flujos de efectivo** de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.*

*Prudencia párrafo 2.9, Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos sucesos y circunstancias se reconoce mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de **prudencia** en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o los gastos no se expresen en defecto.*

Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite la infravaloración deliberada de activos o ingresos, o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo.

Segundo, está actualizando sus orientaciones supervisoras al objeto de asegurar su congruencia con la adopción del método basado en la EL. Estas orientaciones ayudarán a los supervisores a promover prácticas de provisionamiento mejoradas con el método EL.

Tercero, se está ocupando de los incentivos para un provisionamiento más robusto en el marco de capital regulador.

Se entiende que la provisión en el contexto del estándar NIIF PYMEs en ningún caso se registrará por concepto de posible pérdida, sino que el concepto está ligado directamente a obligaciones ciertas y que deben ser canceladas a un tercero. Este método de provisión



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

es conocido como método de provisión por pérdida incurrida, el cual constituye una contradicción con los mencionados párrafos 2.2 y 2.9, que hacen referencia a los objetivos de los estados financieros y la prudencia respectivamente.

La contradicción se da en el sentido que en el desarrollo de cualquier actividad económica existe incertidumbre y el limitar la contabilidad a los hechos económicos ciertos, desestimando la prudencia se verá reflejado en la información que se provea para la toma de decisiones por parte de sus usuarios.

No en vano El Comité de Supervisión Bancaria de Basilea manifiesta que promueve mejorar las prácticas de dotación de provisiones a través de tres iniciativas relacionadas. Primero, aboga por un cambio en las prácticas contables a favor de un método basado en la pérdida esperada (EL), como defiende el IASB. El objetivo es mejorar la utilidad y relevancia de los estados financieros para las partes interesadas, incluidos los reguladores prudenciales. El Comité ha publicado y puesto a disposición del IASB una serie de principios orientadores de alto nivel que deberían regir las reformas para reemplazar la NIC 396. El Comité propone un método basado en la EL que permita captar las pérdidas reales de forma más transparente y sea además menos pro cíclico que el método actual, basado en la «pérdida incurrida».



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

10. COMENTARIO A LA SECCIÓN 32 Y 35 NIIF PYMES

En relación a la pregunta 4

Sección 32.8 “Si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de patrimonio después del periodo sobre el que se informa, no reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa. (...)”

Sección 35.7 (...), una entidad deberá , en su estado de situación financiera apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

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

PCGA o COLGAAP:

Artículo 91 del Decreto 2649 de 1993 “Todas las variaciones del patrimonio, tales como las ocasionadas por aumentos de capital, distribución de utilidades o excedentes, (...), deben cumplir con las formalidades legales establecidas, registrarse en el período en que ocurren y en las cuentas apropiadas.”

ENTORNO JURÍDICO:

ARTÍCULO 48 E.T. Las participaciones y dividendos. Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

cabeza de la sociedad. Si las utilidades hubieren sido obtenidas con anterioridad al primero de enero de 1986, para que los dividendos y participaciones sean un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, deberán además, figurar como utilidades retenidas en la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable de 1985, la cual deberá haber sido presentada a más tardar el 30 de julio de 1986.

Se asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión, de fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos.

ARTÍCULO 49 E.T. *Determinación de los dividendos y participaciones no gravados. Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1 de enero de 2013, (...) la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:*

1. Tomará la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del respectivo año y le restará el resultado de tomar el Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidado por el mismo año gravable, menos el monto de los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254 de este Estatuto.

2. Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de:

a. Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado; y

b. Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.

3. El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

4. El valor de que trata el numeral 3 de este artículo deberá contabilizarse en forma independiente de las demás cuentas que hacen parte del patrimonio de la sociedad hasta concurrencia de la utilidad comercial.



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

5. Si el valor al que se refiere el numeral 3 de este artículo excede el monto de las utilidades comerciales del período, el exceso se podrá imputar a las utilidades comerciales futuras que tendrían la calidad de gravadas y que sean obtenidas dentro de los cinco años siguientes a aquél en el que se produjo el exceso, o a las utilidades calificadas como gravadas que hubieren sido obtenidas durante los dos períodos anteriores a aquel en el que se produjo el exceso.

6. El exceso al que se refiere el numeral 5 de este artículo se deberá registrar y controlar en cuentas de orden.

ARTÍCULO 4 LEY 1314 DEL 2009. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta Ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las Leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

COMENTARIO:

Con la transición hacia las NIIF en Colombia, es inminente que las entidades deberán cambiar sus políticas contables y trascender de sus normas de contabilidad generalmente aceptadas hacia normas internacionales y, por supuesto, estos cambios generarán diferentes consecuencias. En este caso, se hablará de lo que menciona la sección 32.8 (dividendos). En comparación con lo expresado en el artículo 91 del decreto 2649/93, el tratamiento contable de los dividendos, al adoptar esta sección de la NIIF, no conlleva diferencia alguna. Lo anterior, debido a que dicho artículo establece realizar el reconocimiento/registro de la distribución de utilidades cuando en realidad se decretan los dividendos y la sección citada da a entender que los dividendos deben reconocerse como una obligación a pagar en el período en que se declaren.

Aunque, a simple vista, no hay problema alguno en el momento de la aplicación de esta sección de la NIIF PYMES en Colombia, al estudiar el artículo 92 de la ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 49 del Estatuto Tributario Nacional, en el numeral cuatro (4), establece que la utilidad denominada no constitutiva de impuesto de renta debe contabilizarse separadamente de las demás cuentas pertenecientes al patrimonio de la sociedad. Lo anterior riñe con la sección 32.8 debido a tres razones: la NIIF para PYMES,



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

en general, no establece que los dividendos deban ser especificados como gravados y no gravados; dentro de estos estándares no se contempla el concepto de cuentas de orden, sino revelaciones sobre situaciones como las que se registran en las cuentas de orden del decreto 2649/93; y, la más destacado, es el artículo 4 de la Ley 1314 del 2009 aclara enfáticamente que lo fiscal solo aplica para el ámbito fiscal.

RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS:

Se recomienda que, al aplicar la sección 32.8 de la NIIF para PYMES se debe modificar el numeral 4 y 6 del artículo 49 del Estatuto Tributario , en el sentido de que realmente se cumpla lo que señala el artículo 4 de la Ley 1314/2009 y la norma tributaria sobre la independencia de normas contables y normas fiscales, lo que se concluye que ningún caso, d las disposiciones tributarias indiquen o legislen el tratamiento contable de un hecho económico..



Unidad Investigativa Contable del Atlántico

APROBACIÓN DE ESTE ESTUDIO DE REVISIÓN TÉCNICA POR PARTE DEL COMITÉ UNIDAD INVESTIGATIVA CONTABLE DEL ATLÁNTICO.

Este informe fue puesto a consideración de los miembros del grupo d investigación para su revisión y aprobación.

En constancia de la aprobación unánime de la Unidad Investigativa Contable del Atlántico, firman el 31 de Marzo de 2013

Equipo de Trabajo:

Jorge David Támara Name. – Coordinador

Jose Miguel Caro Arroyo.

David Andrés Barrios Miranda.

Andrés Cabrera Narváez.

Madelein Galeano Ramos.

Mónica Hoyos Zarate.

Fabio Andrés Campusano Vilorio.

Jennyfer Carolina Jimenez Orellano.