

UNIVERSIDAD LA GRAN COLOMBIA
FACULTAD DE POSTGRADOS Y FORMACION CONTINUADA

ESPECIALIZACION GERENCIA TRIBUTARIA
INFLUENCIA EN LOS INDICADORES FINANCIEROS POR EL CÁLCULO Y
REGISTRO DEL IMPUESTO DIFERIDO DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

EVELYN MONCADA BELTRÁN

JAIME ENRIQUE TRIANA ROZO

UNIVERSIDAD LA GRAN COLOMBIA
FACULTAD DE POSTGRADOS Y FORMACION CONTINUADA
ESPECIALIZACION GERENCIA TRIBUTARIA
BOGOTA

01 DE ABRIL DE 2017

INFLUENCIA EN LOS INDICADORES FINANCIEROS POR EL CÁLCULO Y
REGISTRO DEL IMPUESTO DIFERIDO DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

EVELYN MONCADA BELTRÁN
JAIME ENRIQUE TRIANA ROZO

Trabajo de grado presentado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria

Director

CPT - MEd Rodrigo Reyes Forero

Nota de Aceptación

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

Bogotá D.C., 01 de abril de 2017

DEDICATORIA

Se la dedico a Dios por darme la sabiduría, la paciencia y al tiempo porque estos son los elementos que me han impulsado a seguir luchando por alcanzar mis nuevas metas.

A mi familia, por su apoyo incondicional que me brindaron en esta etapa para alcanzar mi sueño, que con su paciencia y amor han hecho de mí una mejor persona.

Evelyn Moncada Beltrán

Este proyecto se lo dedico a Dios por haberme permitido llegar hasta este punto y brindarme la salud para lograr este nuevo objetivo de mi vida, además de su infinita bondad y amor. Y a mi familia por ser el pilare fundamental de mi vida, y por su incondicional apoyo en este nuevo proyecto que emprendí y que estoy a punto de culminar.

Jaime Enrique Triana Rozo

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad la Gran Colombia por habernos dado la oportunidad de ingresar y hacer parte de esta prestigiosa institución, donde emprendimos este nuevo reto que nos permitió crecer profesionalmente y brindarnos las herramientas necesarias para enfrentar los desafíos que día a día se presentan en el quehacer de nuestras profesiones.

Al profesor Rodrigo Reyes Forero, por habernos guiado y orientado en la ardua tarea de la Investigación y dedicar su tiempo, esfuerzo, compromiso y paciencia, acompañándonos en el desarrollo de este proyecto, brindándonos su conocimiento y experiencia como docente y como profesional de la contaduría; y en general a todos los docentes quienes nos acompañaron en el desarrollo de la especialización.

CESION DE DERECHOS

Señores:

Universidad La Gran Colombia.

Facultad de Postgrados y Formación continuada.

Ref.: Cesión de derechos.

Por medio de la presente nos permitimos ceder los derechos morales de los autores, para la consulta parcial o total de la Monografía de grado y la consulta o reproducción parcial o total o de la publicación electrónica del texto completo de trabajo, así como del registro en el catálogo OLIB de la Biblioteca de la Universidad La Gran Colombia.

En constancia firma:

EVELYN MONCADA BELTRÁN

C.C. 52.210.369 de Bogotá

CESION DE DERECHOS

Señores:

Universidad La Gran Colombia.

Facultad de Postgrados y Formación continuada.

Ref.: Cesión de derechos.

Por medio de la presente nos permitimos ceder los derechos morales de los autores, para la consulta parcial o total de la Monografía de grado y la consulta o reproducción parcial o total o de la publicación electrónica del texto completo de trabajo, así como del registro en el catálogo OLIB de la Biblioteca de la Universidad La Gran Colombia.

En constancia firma:

JAIME ENRIQUE TRIANA ROZO

C.C. 1.010.168.461 de Bogotá

CONTENIDO

	Pág.
Glosario	10
Resumen	12
Introducción	14
Antecedentes	18
Planteamiento del problema	21
Planteamiento de la pregunta de investigación	22
Objetivos de la investigación	23
Objetivo general	23
Objetivos específicos	23
Justificación de la propuesta	24
Línea de investigación	26
Sublínea de investigación	27
Marcos de referencia	28
Marco teórico	28
Marco conceptual	34
Marco legal	38
Diseño metodológico	48
Presentación de resultados	53
Discusión de resultados	64
Conclusiones, hallazgos y recomendaciones	66
Referencias bibliográficas	71

LISTA DE TABLAS

	Pág.
<i>Tabla 1. Clasificación usuarios aplicación normas de contabilidad e información financiera ..</i>	42
<i>Tabla 2. Principales diferencias en el cálculo del impuesto diferido bajo COLGAAP y NIIF</i>	54
<i>Tabla 3 Comparativo de políticas contables COLGAAP - NIIF</i>	57
<i>Tabla 4 Cálculo impuesto diferido ESFA</i>	60
<i>Tabla 5 Cálculo impuesto diferido de Propiedades, Planta y Equipo a 2015</i>	61
<i>Tabla 6 Cálculo de indicadores financieros</i>	62

LISTA DE GRÁFICAS

<i>Gráfica 1. Mapa Conceptual</i>	28
---	----

GLOSARIO

COLGAAP: son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia.

Gasto por impuestos: Importe total incluido en el resultado integral total o en el patrimonio para el periodo sobre el que se informa con respecto al impuesto corriente y al diferido.

Importe en libros: El importe al que se reconoce un activo o pasivo en el estado de situación financiera.

Importe depreciable: El costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) menos su valor residual.

Impuesto a las ganancias: Todos los impuestos, nacionales y extranjeros, basados en ganancias fiscales.

Impuesto corriente: El importe del impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores sobre los que se informa.

Impuestos diferidos: Impuestos a las ganancias por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales de periodos futuros sobre los que informa como resultado de hechos o transacciones pasadas.

Indicador financiero: relación entre cifras extractadas de los estados financieros y otros informes contables de una empresa con el propósito de reflejar en forma objetiva el comportamiento de la misma. Refleja, en forma numérica o porcentual, el comportamiento o el desempeño de la administración por un periodo determinado de una organización. Al ser comparada con algún nivel de referencia, el análisis de estos indicadores puede estar señalando alguna desviación sobre la cual se podrán tomar acciones correctivas o preventivas según el caso.

NIIF: Normas internacionales de información financiera emitidas por el Consejo de Normas internacionales de Contabilidad (IASB)

NIIF para PYMES: es una norma autónoma, diseñadas para satisfacer las necesidades y capacidades de las pequeñas y medianas empresas PYME, estableciendo los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general.

PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) son un conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía contable para formular criterios referidos a la medición del patrimonio y a la información de los elementos patrimoniales y económicos de un ente

Política contable: es un conjunto de principios, reglas, procedimientos específicos y acuerdos necesarios que son adoptados por una entidad para preparar, determinar cómo va a reconocer, medir, presentar y revelar la información de la organización en los estados financieros.

Propiedades, planta y equipo - PPE: Activos tangibles que, son mantenidos para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos y se esperan usar durante más de un ejercicio.

Vida útil: El período durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Valor Razonable: hace referencia al precio por el cual se podría vender el activo

Valor Presente Neto - VPN: valor que sirve para la evaluación de proyectos de inversión

RESUMEN

Con la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF en Colombia, dos de los mayores impactos que las empresas tienen en sus estados financieros que se encuentran vinculados entre sí, son el reconocimiento del impuesto diferido y las mediciones de las propiedades, planta y equipo, especialmente en la determinación de las vidas útiles que afectan al valor de la depreciación, generando diferencias temporarias entre el valor contable bajo NIIF y las normas fiscales.

El objetivo de la investigación fue la de determinar del impacto en los indicadores financieros de las organizaciones por el reconocimiento del impuesto diferido, originado por las diferencias contables y fiscales de las propiedades, planta y equipo que se presentan por el cambio de las vidas útiles de estos activos. Para alcanzar el objetivo, se desarrolló a través de la selección de un caso de estudio, donde se señaló los requerimientos bajo norma local y el estándar internacional y se calculó el impuesto diferido, determinando los impactos en los estados financieros y en los indicadores.

La Constructora V&F SAS, que fue el caso de estudio, reconoció un pasivo por impuesto diferido a partir de la aplicación de las NIIF generado por las diferencias temporarias que surgen de la comparación entre el valor en libros contables y la base fiscal (tributaria) de las PPE, dicha diferencia impacta especialmente los indicadores de liquidez y de endeudamiento, dado que éstos contemplan el total de los activos y pasivos para su cálculo, y al aumentarse el valor del pasivo los indicadores comienzan a oscilar negativamente.

Es de resaltar que, con la expedición de la Reforma Tributaria Estructural, a través de la Ley 1819 de 2016, se implementan nuevos procedimientos y mediciones para determinar las bases fiscales de los activos. Para las PPE en relación con el impuesto sobre la renta y complementarios se determina que la tasa por depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno Nacional.

Lo mencionado en el párrafo anterior, implica que las bases contables y fiscales van a tender a ser homogéneas en el futuro para las PPE que se adquieran a partir del año 2017 y siguientes, lo que disminuirá las diferencias temporales, por lo tanto, no habrá necesidad de reconocer en los estados financieros para este rubro un impuesto diferido, que a su vez, no impactará los indicadores financieros de las compañías. Sin embargo, para los activos que a 31 de diciembre de 2016 aún presenten costo fiscal se terminarán de depreciar durante la vida útil tributaria aplicable antes de la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016, por lo que para estos activos, se deberá continuar reconociendo el respectivo impuesto diferido.

ABSTRACT

With the mandatory application of the International Financial Reporting Standards - IFRS in Colombia, two of the biggest impacts that companies have on their financial statements, and which are linked to each other, are the recognition of the deferred tax and the measurements of the properties, plant and equipment, especially in determining the useful lives that affect the value of depreciation, generating temporary differences between the book value under IFRS and the tax rules.

The objective of the investigation was the determination of the impact on the financial indicators of the organizations by the recognition of the deferred tax, originated by the accounting and fiscal differences of the properties, plant and equipment presented by the change of the useful lives. In order to achieve the objective, a case study was selected, where the requirements under the local standard and the international standard were identified and the deferred tax was calculated, determining the impacts on the financial statements and the indicators.

Constructora V&F SAS, the case study, recognized a deferred tax liability based on the application of IFRS, generated by the temporary differences arising from the comparison between the book value and the tax base of the PPE. This difference especially impacts the indicators of liquidity and indebtedness, because they contemplate the total of the assets and liabilities for their calculation and as the value of the liabilities increases, the indicators begin to oscillate negatively.

It is noteworthy that, with the issuance of the Structural Tax Reform, through Law 1819 of 2016, new procedures and measures are implemented to determine the tax bases of the assets. For

PPE in relation to income tax it is determined that the depreciation rate to be deducted annually will be established according to the accounting technique, provided that it does not exceed the maximum rates determined by the National Government.

What is mentioned in the previous paragraph implies that the accounting and tax bases will tend to be homogeneous in the future for the PPE that are acquired from 2017 and following, which will reduce the temporary differences, therefore, there will be no need to recognize in the financial statements for this item a deferred tax, which, in turn, will not impact the financial indicators of the companies. However, for assets that still have a tax cost at December 31, 2016, they will be depreciated during the taxable life applicable before the entry into force of Law 1819 of 2016, so that for these assets, it must continue to recognize the respective deferred tax.

INTRODUCCION

Con la publicación en el año 2009 de la Ley 1314, se empieza a desarrollar una nueva estructura normativa tendiente a adoptar en Colombia un conjunto de normas de contabilidad y de información financiera, alineada con los estándares internacionales, y derogando los estáticos decretos 2649 y 2650 de 1993, que durante más de dos décadas fueron el pilar de la profesión contable en nuestro país.

Este cambio ha generado que el paradigma de la profesión contable se transforme, al pasar de una necesidad para responder a autoridades de control, principalmente la tributaria, ahora sea vista como el recurso para la toma de decisión, lo que conlleva a que se resalte la importancia de la información contable y financiera, frente a la visión empresarial y al cumplimiento de objetivos estratégicos.

Con la promulgación en Colombia de los marcos técnicos normativos aplicables a los diferentes grupos de entidades, y que ahora se encuentran unificados en los Decretos Únicos Reglamentarios 2420 y 2496 de 2015 - Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, se da paso a la internacionalización y homologación con prácticas mundiales para la generación de información financiera.

Entre los efectos de mayor relevancia para las empresas con la implementación de las NIIF, es la medición de las PPE y el cálculo del impuesto diferido, dado que las normas traen nuevos

conceptos y metodologías que difieren significativamente con lo establecido en la normatividad local y en la práctica empresarial en Colombia.

La Constructora V&F SAS, opto por aplicar el modelo del costo atribuido a su PPE, donde se generaron diferencias entre el costo fiscal y el costo contable. En esta investigación se puede evidenciar las diferencias en sus políticas contables adoptadas antes y después de la aplicación de estándares internacionales, que son el pilar en la generación de los estados financieros, al especificar la forma de reconocer, medir y revelar los hechos económicos.

Par la compañía es importante dar seguimiento a las variaciones que presenten sus indicadores financieros, ya que su nicho de mercado se centra en las licitaciones con el Estado para la ejecución de proyectos de obra, donde la evaluación de los indicadores juega un papel importante al momento en el que las entidades del Estado realizan contrataciones.

Esperamos lograr, de una manera práctica y entendible, resaltar la importancia al determinar el impacto de las políticas contables adoptadas por la compañía desde el punto de vista económico, financiero y operacional, siendo éstas el cimiento de las decisiones que se deben tomar en las organizaciones, propendiendo a obtener los mayores beneficios y reducir los impactos por la adopción de los nuevos marcos normativos.

1. ANTECEDENTES

Con la implementación de las NIIF en Colombia, se generaron cambios radicales en algunos conceptos respecto a la forma de reconocer, medir, valorar y revelar las transacciones y hechos económicos, impactando la forma en que se leen y analizan tanto los Estados Financieros como los indicadores financieros y por ende la toma de decisiones tanto para los inversionistas como para futuros clientes. Ejemplo de esto es el caso del sector público, quienes para contratar con ellos, evalúan la posición financiera de los futuros proveedores.

De acuerdo con Vásquez (2013) uno de los temas de mayor impacto con la implementación de los estándares internacionales es la realidad económica de los estados financieros, señalando que los empresarios deben de entender desde una perspectiva más económica y financiera los efectos que nuevas políticas pueden generar sobre el valor patrimonial, los resultados del ejercicio, las políticas de dividendos, los indicadores financieros, y en general sobre la forma de conducir el modelo de negocio.

En el caso de la implementación de las NIIF en Venezuela, de manera general la aplicación de las NIIF para PYMES, en relación a los indicadores financieros muestran un mayor capital de trabajo y liquidez, atrasos en los días de cuentas por cobrar, ciclo de caja lento, menores índices de endeudamiento, y con respecto a la rentabilidad, mejores indicadores, así como mejor eficiencia de los activos y patrimonio generando un impacto positivo en la estructura de capital (Padrón, 2012).

Guevara y Correa (2014) señalan, que de acuerdo con el trabajo realizado por Zúñiga, Pacheco y Díaz (2009) para el caso de Chile, hay cambios en los indicadores financieros en general, destacándose el aumento de la participación de la PPE sobre los activos totales, y afectando indicadores como el retorno sobre los activos (utilidad neta/ activos totales).

Uno de los efectos más importantes de la implementación de las NIIF para las empresas colombianas, destacan Cardona, Gil, & Ochoa, (2014) es el impacto patrimonial que pueda generar la contabilización del impuesto a las ganancias e impuesto diferido, establecido por la NIC 12, al cambiar su método de determinación, el cual presenta diferencias significativas en su filosofía, metodología y cálculo, con la normatividad anterior.

El tratamiento de las PPE, se encuentra ligado con el cálculo del impuesto diferido, debido a que fiscalmente y financieramente el tratamiento en Colombia es totalmente diferente en relación a la determinación de las vidas útiles y por ende al cálculo de la depreciación, teniendo consecuencia directa en el impuesto diferido, ya que se genera la necesidad de realizar su cálculo por las diferencias que se presentan entre el valor en el libro contable y el valor fiscal de dichos activos.

En Colombia, bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados reglamentados en los decretos 2649 y 2650 de 1993, si bien se encontraba la obligatoriedad del reconocimiento en los estados financieros del efecto de los impuestos diferidos, no era una práctica generalizada, siendo aplicada básicamente por grandes empresas, quienes si tenían conciencia de la implicación en los resultados, las utilidades a distribuir y los flujos de caja futuros que tiene su reconocimiento;

sin embargo, con la entrada de las NIIF y en especial las NIIF para Pymes, se convierte en tema de gran relevancia en materia contable.

Es de resaltar que con los estándares de información financiera en Colombia, el tratamiento contable debe efectuarse teniendo en cuenta el marco técnico normativo que le corresponda a cada entidad, lo que significa que las cifras que son tomadas de los estados financieros para realizar los respectivos indicadores financieros cambian con respecto a su medición, pero la relación entre las cifras necesarias para el cálculo de los indicadores financieros se mantiene, dado que es un aspecto que está por fuera del alcance de los marcos técnicos normativos y estos no tienen por qué afectar el procedimiento de cálculo. Precisamente efectos como este son los que debían preverse en el año de preparación obligatoria que se fijó para cada marco técnico normativo, dado que las bases de cálculo cambian de medición contable (Sarmiento, 2015).

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Con la entrada en vigencia de la Ley 1314 del 2009 y sus decretos reglamentarios, en los que se adoptan los nuevos marcos técnicos normativos contables aplicables para las diferentes empresas en Colombia, son variados los aspectos que se deben considerar al momento de adoptar dichas normas, que para el caso de las entidades clasificadas como medianas empresas, aplica la implementación de las NIIF para Pymes emitidas por el IASB.

Entre los aspectos más importantes que deben evaluar las empresas es el impacto financiero del registro del impuesto diferido. La independencia y autonomía entre las normas fiscales y contables, más aún bajo el contexto de aplicación de norma internacionales, suscita toda una problemática que de una u otra forma se ve reflejada económicamente dentro de los estados financieros (Clavijo, 2009).

Si bien en Colombia el decreto 2649 de 1993 establecía los requerimiento para el reconocimiento del impuesto diferido tanto activo como pasivo por las diferencias temporales, la mayoría de empresas obviaban su cálculo y reconocimiento, dado que los órganos de control como la revisoría fiscal, auditores y las mismas autoridades no hacían observaciones al respecto. Con la entrada de las NIIF ya se hace más evidente la obligatoriedad de la determinación de impuestos diferidos, que aunque en Colombia existía con el decreto 2649 de 1993, no se cumplía a cabalidad.

Uno de los rubros que en general presentó una mayor diferencia entre su saldo contable y fiscal son las PPE, debido a que básicamente el GAAP local aplicado antes de la entrada en

vigencia de las NIIF, correspondía a los mismos requerimientos fiscales para este tipo de activos, por lo tanto las depreciaciones aceptadas para efectos tributarios eran las mismas registradas en la contabilidad y por ende informados en los estados financieros, lo que no generaba un reconocimiento de diferencias que implicaran cálculo de impuesto diferido, pero que con el cambio al aplicar NIIF para esta clase de activos y la modificación de vidas útiles, indiscutiblemente generan cambios en el valor de la depreciación, lo que lleva de inmediato a evidenciar la necesidad de calcular los efectos por impuestos diferidos concebidos en la información a revelar en los estados financieros.

2.1. PLANTEAMIENTO DE LA PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Cuál es el impacto en los indicadores financieros de La Constructora V&F SAS a consecuencia del cálculo del impuesto diferido respecto al rubro de propiedades, planta y equipo por adopción de las NIIF Pymes?

3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. OBJETIVO GENERAL

Identificar el impacto que tiene el cálculo del impuesto diferido en los indicadores financieros, bajo la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, respecto al rubro de propiedades, planta y equipo de la compañía V&F SAS.

3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Aplicar los requerimientos del marco técnico normativo contable para PYMES en la determinación de las diferencias temporarias para el rubro de Propiedades, Planta y Equipo con corte al 31 de diciembre de 2015.

- Analizar el comportamiento del impuesto diferido bajo COLGAP vs NIIF

- Determinar y concluir de manera comparativa las variaciones de los indicadores financieros antes y después de la aplicación de las NIIF.

4. JUSTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA

Las NIIF son un conjunto de estándares cuyo propósito está encaminado al mejoramiento de los datos contables y financieros, facilitando su comparación y consistencia a través de la adopción de unas políticas contables acordes con el entorno económico de las empresas, garantizando una mayor transparencia en la preparación de los Estados Financieros

En Colombia las empresas, en particular las PYMES, con la adopción de los nuevos marcos técnicos normativos, se vieron impactadas de manera significativa, ya que varios de los rubros que conformaban sus estados financieros, abrieron aún más la brecha entre los saldos contables y los fiscales, lo que ocasiono que al momento de realizar el cálculo del impuesto diferido, el resultado impactara de manera significativa sus resultados e indicadores financieros.

Adicionalmente, las empresas debieron adaptar a sus procesos contables los nuevos requerimientos, los cuales es de resaltar el cálculo del dichoso impuesto diferido, que bajo la normatividad anterior, si bien estaba regulado, muchas empresas hacían caso omiso a esta obligación que ahora toma fuerza con las nuevas normas, convirtiéndose en uno de los puntos que los auditores, revisores fiscales y autoridades deben enfatizar tanto al momento de certificar o dictaminar los estados financieros, así como de evaluar la información provista por la empresas.

Como consecuencia de lo anterior, es importante el lograr identificar el impacto del cambio de normatividad, que para el objeto de nuestra investigación, se enfocó en el cálculo del impuesto diferido por las diferencias de medición de las PPE, con un alcance tanto financiero como fiscal, orientado al caso de estudio que corresponde a la empresa Constructora V&F SAS.

Teniendo en cuenta el impacto en los resultados como en los indicadores financieros que tuvieron el reconocimiento del impuesto diferido en las empresas, la investigación se centró en la determinación del impacto real que se presentó para el caso de estudio, de manera que se logren generar recomendaciones que permitan mitigar impactos negativos, teniendo en cuenta que la sociedad participa en los procesos licitatorios con el sector público, donde los indicadores financieros son la puerta de entrada o salida del futuro de la compañía, ya que éstos son evaluados y ponderados para la decisión de contratación.

5. LÍNEA DE INVESTIGACIÓN

La Facultad de Contaduría Pública de la Universidad la Gran Colombia en su estructura investigativa establece una línea primaria denominada: Tendencias contables contemporáneas: Gestión, Control y Gobernabilidad; cuyas pautas transforman, reforman, recodifican el saber y el hacer contable, en relación con la transformación de conceptos de ciencia, técnica, tecnología, profesión, disciplina, espacio, tiempo, empresa, control, gestión y gobernabilidad, que desdibujan la función propuesta en la modernidad en relación con el lugar que ocupa la contabilidad como profesión liberal.

De acuerdo a este objetivo, se concreta la relación con la investigación propuesta, dado que la adopción de las NIIF en Colombia es una consecuencia del fenómeno de globalización e internacionalización del saber contable rompiendo paradigmas no solo para la profesión del Contador Público, sino también a nivel empresarial, haciéndose necesaria la actualización de las prácticas contables, que en algunos temas es de gran relevancia.

También trae consigo un cambio en la mentalidad para las empresas, quienes ahora le dan un valor agregado a la información financiera, ya que se fundamenta en normas de alta calidad, lo que refuerza la toma de decisiones para los diferentes actores en el mundo de los negocios, dejándose a un lado la visión que se tenía en cuanto a que la información financiera era únicamente para el cumplimiento de obligaciones tributarias.

5.1. SUBLÍNEA DE INVESTIGACIÓN

Las Sub líneas de investigación buscan establecer un fundamento epistemológico que permitan explicar el desarrollo del saber contable en el contexto social y político en que ha configurado la contaduría como profesión y como objeto de estudio.

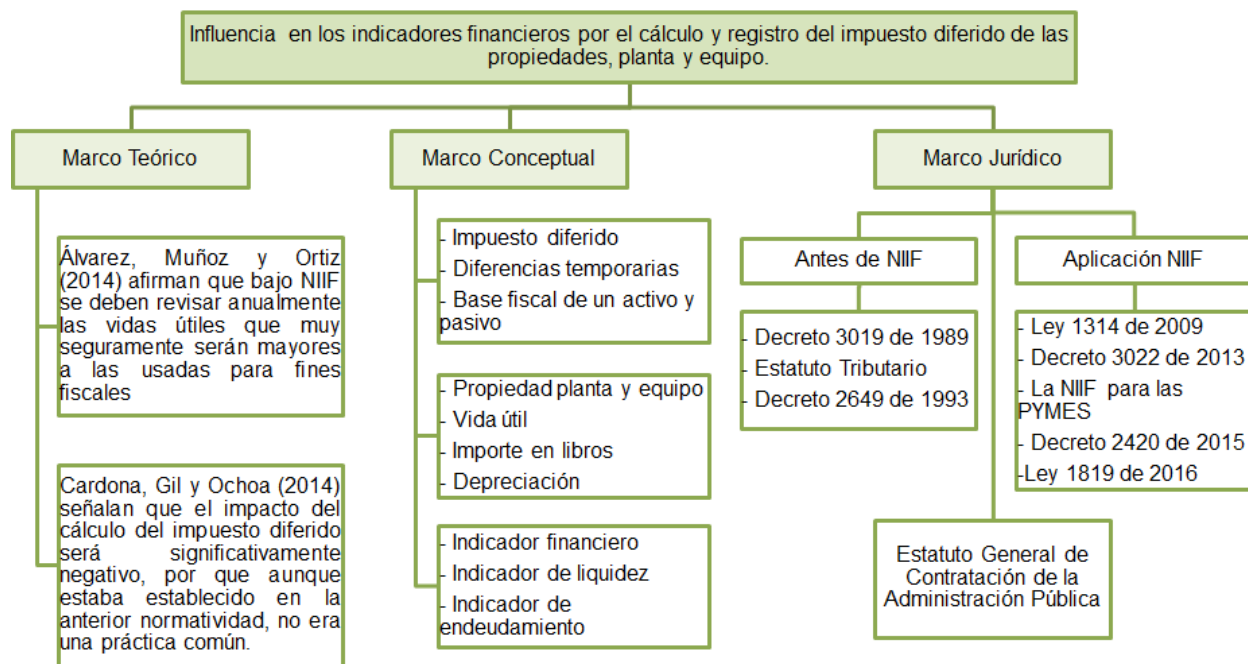
La investigación estará orientada y alineada a la sub línea: **Control contable y pensamiento contemporáneo**, teniendo en cuenta que la categoría de control se plantea frente al cambio conceptual del mundo moderno contemporáneo en términos de las nuevas relaciones que se tejen en términos de lo social, lo político y económico.

Se relaciona hacia el control contable que se debe tener con la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, que como lo establece la Ley 1314 de 2009, pretenden conformar un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte principalmente de los inversionistas actuales y potenciales.

El control se fundamenta en la necesidad de observar y aplicar correctamente los nuevos requerimientos de reconocimiento, medición, valoración y revelación de los elementos de los estados financieros, con cuya aplicación impactan la información e indicadores financieros, que deben ser monitoreados y controlados, de manera que se mantenga la estabilidad de las compañías y se dé cumplimiento al principio de negocio en marcha.

6. MARCOS DE REFERENCIA

Gráfica 1. Mapa Conceptual



Fuente: Los autores

6.1. MARCO TEÓRICO

La obligación de las empresas de adoptar los nuevos marcos técnicos normativos contables, ha sido de gran impacto, aún más para aquellas entidades que acorde con los criterios establecidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pertenecen al Grupo 2, y que les corresponde la aplicación de las NIIF para PYMES o IFRS for SMEs por sus siglas en inglés, ya que han tenido que empezar a adaptar sus procesos y sistemas para efectos de dar cabal cumplimiento a los nuevos requerimientos de estas normas, lo que implica una gran inversión tanto en tiempo como en recursos.

Uno de los temas de mayor impacto en los estados financieros de las entidades, sin duda, es el tratamiento de las PPE, por las diferencias presentadas entre los requerimientos de la normatividad local y los que ahora se deben cumplir con la norma internacional.

Una de las diferencias principales para este rubro del activo es el cambio de las estimaciones de las vidas útiles, ya que en la normatividad local se aplicaban las establecidas para efectos tributarios, y ahora con las nuevas normas contables y financieras se deben establecer períodos reales de utilidad de los bienes con un enfoque financiero, y no simplemente aplicar los indicados de la norma tributaria, según la cual los vehículos se deprecian a 5 años, las maquinarias a 10, los inmuebles a 20 y los computadores a 5.

Esto confirma lo que expresan Álvarez, Muñoz y Ortiz (2014), quienes concluyen que bajo NIIF, se deben revisar anualmente las vidas útiles, los métodos de depreciación y el valor residual de los activos, que muy seguramente ocasionará que se utilicen vidas útiles mayores a las usadas bajo norma local, debido a que la mayoría de las empresas utilizan las vidas útiles fiscales. También implica que las compañías reincorporen a la contabilidad activos que han sido totalmente depreciados pero que aún continúan generando beneficios económicos para la empresa; por lo tanto, esta práctica ocasiona una disminución del gasto por depreciación, ya que el tiempo para ello es mayor al utilizado fiscalmente.

Para el caso del Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, señalan las Normas Internacionales que en caso de que los métodos y tasas de depreciación de la entidad, según los PCGA anteriores, son aceptables aplicar NIIF, contabilizar los cambios de la vida útil estimada o del patrón de depreciación de forma prospectiva, es decir, desde el momento en que se haga dicho cambio en la estimación. Sin embargo, en ciertos casos, los métodos y tasas de depreciación de la entidad, según los PCGA anteriores, difieren de los que están aceptables según las NIIF por

ejemplo, si fueran adoptados únicamente con fines fiscales y no reflejen una estimación razonable de la vida útil del activo, que es el caso de la mayoría de empresas en Colombia, en donde financieramente se tienen como válidas las mismas vidas útiles fiscales. Si tales diferencias tuvieran un efecto relevante en los estados financieros, la entidad ajustará retroactivamente la depreciación acumulada en su estado de situación financiera de apertura, de forma que satisfaga los criterios de la NIIF.

El impacto del tratamiento de las PPE bajo NIIF repercute en el cálculo del impuesto diferido, que aunque no es un concepto ajeno a la normatividad local, si es un tema que muchas empresas obviaban al momento de generar sus estados financieros, pero que bajo las NIIF para Pymes, son de gran relevancia a nivel contable.

En Colombia el impacto en los estados financieros producto de la contabilización del impuesto diferido es significativamente negativo no solo por el cambio de método de determinación, sino también porque a pesar de que en la legislación existe la obligación de calcularlo, no es una práctica común, posiblemente por la complejidad del tema y el desconocimiento del mismo. Este impuesto no solo se calcula para fines fiscales, tiene principalmente un efecto financiero que impacta directamente a los accionistas, ya que a mayor pasivo por este concepto, menor utilidad disponible para ser distribuida a los accionistas (Cardona, Gil y Ochoa, 2014)

Las normas internacionales a partir del año 1998 cambiaron la metodología para el cálculo del impuesto diferido, el cual se basaba inicialmente en el estado de resultados, modificándolo por

el método del pasivo que se fundamenta es en el balance. El método basado en el estado de resultados, las diferencias entre las ganancias contables y fiscales se denominaban “diferencias temporales”. Ahora, con el cambio de la metodología se denominan “diferencias temporarias” definidas como las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su importe en libros en el estado de situación financiera. La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

En Colombia no se cambió a la nueva metodología, por lo que se continuó aplicando el método de las diferencias temporales normado en el decreto 2649 de 1993, ocasionando un cambio significativo, teniendo en cuenta que las normas internacionales de contabilidad prohíben expresamente el método del diferido (diferencias temporales) y exige la aplicación del método que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance (diferencias temporarias).

Las diferencias temporarias pueden ser: (a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o (b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

En el caso de las PPE, sus vidas útiles contables aumentaron en relación con sus vidas útiles fiscales, se presenta la situación de una depreciación acelerada para efectos impositivos. El

impuesto diferido por pagar o por cobrar, es una partida contable y no fiscal, por cuanto lo que ajusta en la contabilidad es una cifra que fiscalmente existirá en el futuro. Por esta razón, se eliminan del patrimonio fiscal los impuestos diferidos.

Las NIIF tienen como cualidades la neutralidad y la transparencia, no buscan favorecer a un usuario en particular, pero sí reflejar de forma razonable la realidad económica de las empresas; independientemente del uso de los activos, si estos son vendidos en el futuro o si son utilizados en el desarrollo del objeto social de la empresa sin intención de enajenarse, deberán contabilizar este impuesto diferido anticipando con las consecuencias fiscales. Este impacto se debe revisar periódicamente o cada vez que las disposiciones tributarias aplicables cambien, con el fin de ajustar el monto a contabilizar según la realidad económica. (Cardona, Gil y Ochoa, 2014)

Un estudio exhaustivo sobre países que ya terminaron el proceso de implementación de las NIIF, concluye de manera general que la implementación de las NIIF sí impactó, en los diferentes países, en la estructura tanto del patrimonio neto como de la utilidad en ambos sentidos, siendo en algunos casos, muy significativos los cambios de las tendencias, afectando obviamente la manera de leer e interpretar los diferentes indicadores tanto financieros como de valor de las empresas. Esto lo expresa Guevara, Correa, (2014), quienes adicional detallaron de manera particular el impacto en los indicadores financieros por la implementación de las NIIF de la siguiente manera:

- *Caso chileno: de acuerdo con el trabajo realizado por Zúñiga, Pacheco y Díaz (2009), el cual, tras presentar una muestra de 21 empresas que cotizan en bolsa y haciendo énfasis en los cambios de la Propiedad, Planta y Equipo (PPE), por su contabilización, ya*

sea con el método del costo amortizado o por valor razonable y en la eliminación de la corrección monetaria, reveló que hay cambios en los indicadores financieros en general, destacándose el aumento de la participación de la PPE sobre los activos totales, y afectando indicadores como el retorno sobre los activos (utilidad neta/ activos totales).

- *Caso español: en el trabajo de Fito, Gómez y Moya (2010), se concluye que hay cambios significativos por la convergencia a NIIF en el total de activos, específicamente por la valoración de los instrumentos financieros y la inclusión en el balance de contratos de arrendamientos operativos. Sus ratios, basados en la rentabilidad tanto económica como financiera, aunque disminuyen, no la consideran material.*

- *Caso de la Unión Europea: por su parte, Chen, Tang, Jiang y Lin (2010), realizaron un estudio que se basó en el análisis de 5 indicadores financieros que reflejan la calidad de la información contable en 15 países miembros de la Unión Europea, antes y después de la implementación de las NIIF. Los resultados muestran que hay una relación entre la implementación de las NIIF y la mejora en la calidad de la información financiera.*

- *En el ámbito internacional: uno de los trabajos con mayor cobertura sobre los impactos de la implementación de NIIF es el realizado por Dasker et al. (2008), quienes utilizaron una muestra de más de 6.500 empresas listadas en 26 países del mundo. Las conclusiones muestran que la liquidez del mercado aumentó, los costos de capital disminuyeron y el indicador de la curva de Tobin se incrementó. El estudio muestra también que los impactos más pronunciados fueron en aquellos países en donde la implementación de NIIF fue voluntaria.*

6.2. MARCO CONCEPTUAL

Las NIIF para las PYMES es una norma autónoma, diseñadas para satisfacer las necesidades y capacidades de las pequeñas y medianas empresas PYME, que se estima representan más del 95 por ciento de todas las empresas de todo el mundo. (NICNIIF.ORG, s.f.). Estas normas establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general.

En relación con el impuesto diferido, es de destacar las siguientes definiciones que contempla la Norma Internacional de Contabilidad – Impuesto a las ganancias, que es la que correspondería a la sección 29 Impuesto a las ganancias de las NIIF para Pymes.

- Impuestos diferidos: Impuestos a las ganancias por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales de periodos futuros sobre los que informa como resultado de hechos o transacciones pasadas.

- Diferencias temporarias: son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

- (a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o

(b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

- Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

- Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;

- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y

- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

- La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

En relación con la compensación de activos y pasivos, la sección 29 – Impuesto a las ganancias de las NIIF para Pymes establece que una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y espere liquidarlos en términos netos o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

En cuanto a las PPE, las NIIF para Pymes en su glosario establecen los siguientes conceptos:

- Propiedades, planta y equipo - PPE: Activos tangibles que: son mantenidos para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos y se esperan usar durante más de un ejercicio.

- Vida útil: El período durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

- Importe en libros: El importe al que se reconoce un activo o pasivo en el estado de situación financiera.

- Depreciación: Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil

Otros conceptos a tener en cuenta en el desarrollo de la investigación son:

- Estados financieros: Representación estructurada de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.

- Estado de resultados: Estado financiero que presenta todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un período sobre el que se informa, excluyendo las partidas de otro resultado integral.

- Estado de situación financiera: Estado financiero que presenta la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio de una entidad en una fecha específica (también denominado balance)

- Indicador financiero: relación entre cifras extractadas de los estados financieros y otros informes contables de una empresa con el propósito de reflejar en forma objetiva el comportamiento de la misma. Refleja, en forma numérica o porcentual, el comportamiento o el desempeño de la administración por un periodo determinado de una organización. Al ser comparada con algún nivel de referencia, el análisis de estos indicadores puede estar señalando alguna desviación sobre la cual se podrán tomar acciones correctivas o preventivas según el caso.

- Indicador de liquidez: se utilizan para determinar la capacidad que tiene una empresa para enfrentar las obligaciones contraídas a corto plazo. Cuanto más elevado es el indicador de liquidez, mayor es la posibilidad de que la empresa consiga cancelar las deudas a corto plazo.

- Indicador de endeudamiento: Los indicadores de endeudamiento (estructura de capital) son una herramienta utilizada para medir el nivel de obligaciones que tiene la empresa.

6.3. MARCO LEGAL

Con la apertura económica que experimentó Colombia en los años noventa, la economía del país se abrió al mundo adoptando un modelo neoliberal, situación que promovió la emisión del decreto 2649 de 1993 con el cual se reglamentaba la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados para Colombia, el cual recogía tratamientos internacionales para algunos de los rubros de los estados financieros, siendo un primer punto de partida para el proceso de convergencia a normas internacionales que se consolidaría dos décadas después.

En 1999 es emitida la Ley 590 por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial, y la cual establecía en su artículo 63 que para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministra a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisaría las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales.

Posteriormente es emitida la Ley 1314 de julio 13 de 2009 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”; seguida posteriormente de los decretos reglamentarios en los que se emitirían los marcos técnicos normativos aplicables a las empresas.

Normatividad aplicable antes de la adopción de NIIF en Colombia

Antes de la aplicación de las NIIF en Colombia, el marco normativo aplicable a las empresas en Colombia era el Decreto 2649 de 1993 por medio del cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados para Colombia.

Para el caso específico del tratamiento de las PPE, se debía aplicar lo establecido en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, el cual, entre otros aspectos, señalaba que el valor histórico de estos activos debía incluir todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización; y que entiende por vida útil el lapso de tiempo durante el cual se espera que la PPE, contribuirá a la generación de ingresos.

Como una práctica aceptada en Colombia para la determinación de las vidas útiles de las propiedades PPE, la compañía, como muchas otras, para efectos de no presentar diferencias contables y fiscales en el cálculo de depreciación adopta aplicar lo establecido en el artículo 137 del Estatuto Tributario: *“La vida útil de los bienes depreciables se determina conforme a las normas que señale el reglamento, las cuales contemplarán vidas útiles entre tres y veinticinco años, atendiendo a la actividad en que se utiliza el bien, a los turnos normales de la actividad respectiva, a la calidad de mantenimiento disponible en el país y a las posibilidades de obsolescencia”*

Por medio del decreto 3019 de 1989 el Gobierno Nacional fija, a través de su artículo segundo, que las vidas útiles de los activos fijos depreciables, adquiridos a partir de 1989 será para

inmuebles de 20 años, para las maquinaria, equipo y bienes muebles de 10 años y para los vehículos automotores y computadores 5 años. Con estas vidas útiles de referencia, se da cumplimiento al artículo 128 del Estatuto Tributario, que establece que los contribuyentes podrán solicitar como gasto deducible la depreciación causada por el desgaste o deterioro normal, o por obsolescencia, de los bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, hasta la suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que hayan prestado servicio en el año o periodo gravable de que se trate.

En cuanto al cálculo y registro del impuesto diferido, el decreto 2649 de 1993 en su artículo 67 establece que se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán. El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

En su artículo 78 establece que se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán.

Por último, el artículo 115 – “Norma general sobre revelación”; establece que en forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos, preferiblemente en los respectivos

cuadros para darles énfasis o subsidiariamente en notas: a.) Conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, b.) entre la utilidad contable y la renta gravable y c.) Entre la cuenta de corrección monetaria contable y la fiscal. Esto con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos. Si existieren ajustes de períodos anteriores que incidan en la determinación del impuesto, en la conciliación deberá indicarse tal suceso.

Por lo anterior, es evidente que al aplicar las vidas útiles fiscales para la generación de informes financieros, no se presentaba diferencia y por lo tanto no generaba un impuesto diferido a calcular.

Nuevo marco técnico normativo contable

El 13 de Julio de 2009 se expide la Ley 1314 en la cual se establecen los lineamientos que el Gobierno debe tener en cuenta al considerar adoptar un nuevo conjunto de normas de contabilidad y de información financiera. Entre estos lineamientos se destaca el propender a conformar un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables, y en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable.

También se promulga que las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las Leyes tributarias se remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia.

Adicional se establece que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, será quien propondrá al Gobierno las normas a ser aplicadas, es así como este ente publica el Direccionamiento Estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales el 05 de diciembre de 2012, que junto con los decretos 4946 de diciembre de 2011 y el 403 de febrero de 2012 se establecen instrucciones específicas sobre los plazos de exigibilidad de la aplicación de las normas IFRS y de la preparación de los estados financieros para tres grupos de usuarios identificados de la siguiente manera:

Tabla 1. Clasificación usuarios aplicación normas de contabilidad e información financiera

	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Características de los usuarios	Emisores de valores, entidades de interés público, Entidades que tengan Activos > 30.000 SMMLV o planta de personal > 200 trabajadores, que no sean emisores de valores.	Empresas que no cumplan con los requisitos para pertenecer al grupo 1, empresas que tengan activos por valor entre 500 y 30.000 SMMLV o planta de personal entre 11 y doscientos 200 trabajadores	Personas que cumplan los criterios establecidos en el art. 499 del ET y las microempresas que tengan activos totales excluida la vivienda \leq de 500 SMMLV o planta de personal \leq a los 10 trabajadores.
Normas a aplicar	NIIF plenas (IFRS)	NIIF para PYMES (IFRS for SMEs)	Contabilidad simplificada

Fuente: Los autores

Una vez establecidos los grupos de aplicación, el Gobierno a través de los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo y de Hacienda y Crédito Público emiten decretos reglamentarios con los cuales se expide la normatividad aplicable a cada uno de los grupos establecidos, siendo expedido el Decreto 2706 de 2012 que regula la Contabilidad Simplificada para las Microempresas (Grupo 3) y el Decreto 2784 de 2012 por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco

técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, basado en las Normas Internacionales de Información Financiera Plenas – NIIF Plenas.

Para esta investigación, nos enfocamos en los antecedentes normativos aplicables al Grupo 2 en particular, grupo donde pertenece la compañía.

En el año 2013 se expide el Decreto 3022 que reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre el marco normativo para quienes deben preparar información financiera que conforman el Grupo 2. En este decreto reglamentario expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se da a conocer el cronograma de aplicación, y quienes deben aplicar este decreto, así como la permanencia mínima en este grupo.

Anexo a este decreto está el marco normativo, el cual corresponde a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) emitidas por el IASB.

Por su parte, la Superintendencia de Sociedades emite la Circular Externa 200-000010 en la cual estableció los plazos para la presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA según el proceso de convergencia a NIIF, de los grupos 1 y 2.

Las NIIF para las PYMES

Conforme a lo expuesto anteriormente, en Colombia para las entidades pertenecientes al Grupo 2 le será aplicable la NIIF para las PYMES. Esta norma, desarrollada y publicada por el

IASB en Julio de 2009, es la norma que es aplicada a los estados financieros con propósito general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres entre los cuales se destaca el de pequeñas y medianas entidades. Dicha norma se organiza por temas, presentándose cada tema en una Sección numerada por separado.

La NIIF para las PYMES incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto. El material que no es obligatorio incluye:

- Un prólogo, que brinda una introducción general a la NIIF para las PYMES y explica su propósito, estructura y autoridad;
- Una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- Los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la NIIF para las PYMES;
- La opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la NIIF para las PYMES.

En la NIIF para las PYMES, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la NIIF para las PYMES, hay apéndices en la Sección 21 Provisiones y Contingencias, la Sección 22 Pasivos y Patrimonio, y la Sección 23 Ingreso de Actividades Ordinarias. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Sección 29 - NIIF para las PYMES

La **Sección 29 Impuesto a las Ganancias**, desarrolla todo los requerimientos en cuanto al reconocimiento, medición y revelación del impuesto a las ganancias, incluyendo el impuesto corriente que es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del período corriente o de periodos anteriores; y el impuesto diferido, que es el impuesto por pagar o recuperar con respecto a la ganancia fiscal de periodos contables futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. El impuesto diferido surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y de su reconocimiento por parte de las autoridades fiscales, y la compensación a futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.

Estatuto General de Contratación de la Administración Pública

El sector público establece unos requisitos mínimos para que una compañía pueda contratar con ellos y se debe de cumplir con las disposiciones que establece el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y demás requisitos derivados de esta normatividad.

El artículo sexto de esta norma establece que pueden celebrar contratos con las entidades estatales las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes. También podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales. Estas últimas son modalidades muy usadas por la compañía al momento de participar en licitaciones para proyectos.

Igualmente en su artículo 30 reglamenta el proceso de licitación, dejando a cargo a las entidades públicas interesadas en realizar una contratación, la elaboración de los pliegos de condiciones o términos de referencia, en los cuales se detallarán especialmente los aspectos relativos al objeto del contrato, su regulación jurídica, los derechos y obligaciones de las partes, la determinación y ponderación de los factores objetivos de selección y todas las demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que se consideren necesarias para garantizar reglas objetivas, claras y completas.

Al respecto, el Fallo 12344 de 1999 del Consejo de Estado confirma que el pliego de condiciones se trata de un acto jurídico pre-negocial con carácter vinculante y obligatorio para los partícipes del proceso de licitación, que únicamente puede ser objeto de modificaciones, en las oportunidades previstas en el estatuto contractual, que lo son exclusivamente con antelación al cierre de la licitación.

Ley 1819 de 2016 – Reforma Tributaria Estructural

Con la expedición de esta ley, se trata de unificar los criterios de reconocimiento para efectos fiscales y contables, de los elementos de los estados financieros. Para el caso de las PPE, es de resaltar la modificación al artículo 69 del estatuto tributario, en el que básicamente se propende a que el costo fiscal y contable por el que se reconocen, es el mismo, salvo lo correspondiente a los costos de desmantelamiento, y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, que serían exclusivos para el reconocimiento contable.

También es modificado el artículo 128 del Estatuto Tributario, en relación con la deducción de la depreciación, permitiendo deducir cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta. Adicionalmente se establece que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, un contribuyente depreciará el costo fiscal de los bienes depreciables, menos su valor residual a lo largo de su vida útil, de acuerdo a las modificaciones al artículo 131, en el que también se indica que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el valor residual y la vida útil se determinará de acuerdo con la técnica contable.

Otro cambio tendiente a unificar los criterios contables y fiscales es el relacionado con los métodos de depreciación, en el que se indica que para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los métodos de depreciación de los activos depreciables, serán los establecidos en la técnica contable.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios la tasa por depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno Nacional.

En relación con el régimen de transición, la ley 1819 establece que el saldo pendiente de depreciación de los activos fijos a 31 de diciembre de 2016, se terminará de depreciar durante la vida útil fiscal remanente del activo fijo depreciable de acuerdo a los métodos de depreciación y vidas útiles establecidas fiscalmente antes de la entrada de esta nueva normatividad.

7. DISEÑO METODOLÓGICO

7.1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN

El método de la investigación fue inductivo, es decir, el estudio de un caso específico dado que en la investigación se utiliza el razonamiento lógico para obtener conclusiones que parten de hechos particulares, aceptados como válidos para llegar a conclusiones cuya aplicación es de carácter general. En el desarrollo del método se realizaron comparaciones cuantitativas y cualitativas sobre información financiera, lo que nos llevó a realizar observación y análisis de diferentes hechos bajo el entendimiento de la aplicación de las normas vigentes.

Este enfoque mixto - cuantitativo y cualitativo- , se desarrolló bajo un proceso de recopilar, analizar y vincular datos de las dos naturalezas en un mismo estudio para dar alcance a la respuesta a la pregunta planteada en este trabajo.

El nivel de la investigación es explicativo, ya que la investigación tiene la finalidad de explicar el comportamiento de una variable en función de otra u otras. Pretenden señalar que la ocurrencia de un fenómeno depende de otro; es decir establecer relación causa-efecto.

La población de la investigación serán las empresas pertenecientes al Grupo 2 Pymes, clasificación dada por el gobierno bajo el decreto 3022 de 2013 y el Decreto 2706 de 2012 para la adopción de los nuevos marcos técnicos normativos. La muestra se centró en el caso de estudio de la Empresa Constructora V&F SAS.

7.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Correlacional, dado que este tipo de estudio tiene como propósito medir el grado de relación que exista entre dos o más conceptos o variables (en un contexto particular). En el caso de la investigación, se quiere conocer el impacto que tiene la determinación del impuesto diferido en las PPE (primera variable) en el cálculo de los indicadores financieros (segunda variable).

7.3. INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación se centró en la muestra establecida, por lo que la información necesaria será obtenida por solicitud directa para el desarrollo de la pregunta de investigación. La recopilación se hará con autorización de la gerencia de la compañía, a quien se le explicó el objetivo de la investigación para que permitieran su desarrollo.

- La información se obtuvo en su fuente primaria, la compañía Constructora V&F SAS dado que se recopiló directamente de donde se origina.
- Análisis de documentos, ya que se obtendrá la información impresa o en medio magnético.
- Internet, como fuente de información, de donde obtendremos análisis e interpretaciones de la normatividad y como se debe hacer su correcta aplicación.

El análisis de datos consistió en la realización de las operaciones a las que someteremos los datos obtenidos con la finalidad de alcanzar los objetivos del estudio, para esto, se realizó un

análisis cuantitativo de la información. Se depuraron los datos de manera que se obtuvo la información necesaria para el análisis a realizar. Se ejecutaron los cálculos respectivos de acuerdo con los requerimientos normativos. Se hizo una comparación contra los datos y cálculos realizados por la compañía versus los realizados en la investigación.

7.4. FUENTES DE INFORMACIÓN

Para la realización de la investigación se utilizaron las siguientes fuentes de información:

Fuentes Primarias: Información de la empresa caso de estudio: La Constructora V&F SAS nos suministrará la siguiente información que nos permitirá un primer acercamiento a las políticas contables adoptadas por la compañía para el cálculo de impuesto diferido y el tratamiento de las propiedades planta y equipo.

- Estados financieros a 31 de diciembre de 2015 y sus correspondientes notas.
- Políticas contables Colgaap y NIIF Pymes.
- Indicadores financieros
- ESFA de la compañía. (Conciliación patrimonial)
- Declaración de Renta del año 2015 con sus respectivos anexos.
- Observación directa: Lectura y entendimiento de la información obtenida de la empresa.

Fuentes Secundarias: Estudios e investigaciones previas sobre el cálculo de impuesto diferido, específicamente para el rubro de propiedades, plata y equipo e impacto en indicadores financieros por aplicación de NIIF.

- Normatividad: Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y Decreto 2649 de 1993.
- Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
- Guías para el cálculo del impuesto diferido
- Bibliotecas: Biblioteca Universidad La Gran Colombia.
- Internet: Páginas de firmas contables, página del IASB

7.5. FASES DE LA INVESTIGACIÓN

Planeación

Se seleccionó un tema de interés relacionado con impuestos, el cual comenzamos a delimitar para efectos de determinar la problemática y generar la pregunta de investigación. Adicionalmente se desarrollan las siguientes actividades:

- Búsqueda de fuentes de información relacionadas con el tema de estudio para su lectura y entendimiento.
- Establecer y tener claro los objetivos propuestos en la investigación y las posibles hipótesis.
- Selección del caso de estudio objeto del análisis
- Elaboración de un primer borrador del anteproyecto, incluyendo antecedentes, línea y sublínea de investigación, planteamiento del problema y la pregunta de investigación y los objetivos.
- Elaboración de los marcos referenciales, definición del diseño metodológico, cronograma y presupuesto.

- Entrega y sustentación del anteproyecto.

Ejecución

Corresponde al trabajo de campo, en el cual se puso en marcha la metodología adoptada para la investigación, con el cual se espera el cumplimiento de los objetivos establecidos: Las etapas de esta fase se desarrollaran de la siguiente manera:

- Se realizó la solicitud formal a la compañía caso de estudio de la información necesaria para llevar a cabo el desarrollo de la investigación.
- Se obtuvo la información por parte de la compañía, y demás fuentes necesarias para sustentar la pregunta de investigación.
- Se organizó la información recopilada para su posterior tabulación de acuerdo a su descripción, análisis y discusión.
- Se hizo la redacción del documento soporte de la investigación.
- Se generó las conclusiones y recomendaciones de acuerdo con el análisis realizado a los datos obtenidos.
- Se imprime el trabajo final de investigación y se entregan los resultados.

8. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

En el marco normativo contable establecido en el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 67 señala que: “Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán” y de otra parte, en el artículo 78, que “Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán.”

Como lo señala Morales (2015), antes de las normas internacionales de información financiera, el impuesto a la ganancia (impuesto de renta) se determinaba por el método basado en el estado de resultado, el cual se centra en las diferencias entre ganancias contables y ganancias fiscales que se originan en un periodo y se revierten en otro posterior.

Con la implementación de las NIIF, el cálculo del impuesto diferido se centra ahora en las diferencias existentes entre los importes de los activos y pasivos determinados para fines contables contra los montos establecidos para fines fiscales, buscando si estas diferencias tendrán consecuencias futuras en la determinación del impuesto a las ganancias que deban ser reconocidas como activo o pasivo por impuesto diferido.

Tabla 2. Principales diferencias en el cálculo del impuesto diferido bajo COLGAAP y NIIF

<i>Concepto</i>	<i>COLGAAP</i>	<i>NIIF</i>
Método usado para determinar el ID	Diferido con base en el Estado de Resultados	Diferido con base en el Balance General
Tasa impositiva aplicable	Tasa actual al momento del cálculo	Tasa proyectada en el período en que se reversan las diferencias temporales
Reconocimiento del ID	Cuando es probable	Cuando es probable
Pérdidas fiscales	No tiene impacto	Si tiene impacto
Exceso de renta presuntiva	No tiene impacto	Si tiene impacto

Fuente: Cardona, R. (2014). Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos.

Una de las partidas del activo que presentó un gran impacto en el cálculo del impuesto diferido son las PPE, las cuales tuvieron un aumento de las vidas útiles contables en relación con sus vidas útiles fiscales, generando una depreciación acelerada para efectos impositivos. Esta situación se ilustra en el siguiente ejemplo tomado del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES - Módulo 29: Impuesto a las Ganancias publicado por la Fundación IFRS.

8.1. EJEMPLO: IMPUESTO DIFERIDO QUE SURGE DE UNA DEPRECIACIÓN FISCAL ACELERADA

La única diferencia entre la ganancia contable de una entidad y su ganancia fiscal surge de las leyes que permiten que el costo de un tipo particular de maquinaria con una vida útil de tres años sea totalmente deducible a los fines fiscales en el año de la compra. A efectos de información financiera, la entidad deprecia la máquina con el método lineal durante tres años hasta un valor residual de cero. La entidad adquirió la máquina por 600 u.m. (unidades monetarias) el 1 de enero de 20X1. Su ganancia contable es de 1.000 u.m. en cada año entre 20X1 y 20X3. La entidad incurre en impuestos a las ganancias a una tasa del 30% de sus ganancias fiscales.

La entidad calcula el impuesto corriente de la siguiente manera:

		20X1	20X2	20X3	Acumulado 20X1-20X3
	<i>Cálculo</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ganancia contable		1.000	1.000	1.000	3.000
Depreciación contable por el método inverso	600 u.m. ÷ 3 años	200	200	200	600
Deducción fiscal por depreciación		(600)	–	–	(600)
Ganancia fiscal		600	1.200	1.200	3.000
Gasto por el impuesto corriente	30% × ganancia fiscal	180	360	360	900

La entidad calcula el impuesto diferido sobre la máquina de la siguiente manera:

		20X1	20X2	20X3
	<i>Cálculo</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Importe en libros	600 u.m. menos 200 u.m. de depreciación por año	400	200	–
Base fiscal (es decir, deducciones fiscales futuras)	Cero por deducción total de 600 u.m. en 20X1	–	–	–
Diferencia temporaria (en este ejemplo, también diferencia de periodos)		400	200	–
Pasivo por impuestos diferidos	30% × diferencia temporaria	120	60	–
Gasto/(ingreso) por impuestos diferidos	Cambio en el pasivo por impuestos diferidos del periodo	120	(60)	(60)

El gasto por impuestos a las ganancias se presentaría en el estado del resultado integral, en el estado de resultados o en el estado de resultados y ganancias acumuladas de la entidad de la siguiente manera:

		20X3	20X2	20X1
	<i>Cálculo</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
...				
Ganancia antes de impuestos	ganancia contable	1.000	1.000	1.000
Gasto por impuestos a las ganancias	impuesto corriente + impuesto diferido	(300)	(300)	(300)
Ganancia del año		700	700	700

La diferencia temporaria (depreciación fiscal acelerada) de este ejemplo es una diferencia en el periodo de reconocimiento del gasto a los fines fiscales y de contabilidad (a veces, denominada diferencia de períodos); los gastos reconocidos en los resultados de un periodo (p. ej., 200 u.m. por año entre 20X1 y 20X3) se incluyen, según las leyes fiscales, en el resultado (ganancia) fiscal de un periodo diferente (es decir, 600 u.m. en 20X1). El importe total que se incluye en la ganancia contable (600 u.m.) y la ganancia fiscal es el mismo durante los tres años.

Al reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la diferencia temporaria, el gasto por impuestos de la entidad refleja la naturaleza temporaria de la depreciación fiscal acelerada. Por consiguiente, en este ejemplo simple, el gasto total por impuestos (es decir, gasto por impuestos corrientes + gasto por impuestos diferidos es igual al 30 por ciento \times 1.000 u.m. de ganancia contable en cada año entre 20X1 y 20X3).

El impuesto diferido por pagar o por cobrar, es una partida contable y no fiscal, por cuanto lo que ajusta es en la contabilidad una cifra que fiscalmente existirá en el futuro. Por esta razón, se eliminan del patrimonio fiscal los impuestos diferidos.

8.2. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CASO DE ESTUDIO

8.2.1. POLÍTICAS CONTABLES DE LA CONSTRUCTORA V&F SAS

A continuación, hacemos una comparación entre la política establecida bajo normas COLGAAP vs. la política establecida para efectos de la aplicación de las NIIF para Pymes. Es de resaltar que, en las políticas para PPE bajo normatividad local, en lo referente a la depreciación, las vidas útiles se determinaban con base a los lineamientos tributarios establecidos.

Tabla 3 Comparativo de políticas contables COLGAAP - NIIF

Política	COLGAAP	NIIF
Propiedades, planta y equipo	<p>V&F S.A.S. reconocerá las propiedades, planta y equipo por su costo histórico y se actualizan según lo establecido mediante avalúo técnico.</p> <p>Los bienes adquiridos o incorporados por un valor inferior o igual a 50 UVT, serán depreciados el mismo año de adquisición sin considerar su vida útil.</p> <p>V&F S.A.S. registra los bienes de cualquier naturaleza que posee, con carácter permanente, para el desarrollo del giro normal de su negocio y que por definición no son para la venta.</p> <p>Se registran por su costo de adquisición y se ajustaron por inflación hasta el año 2006; a partir de Enero 1 de 2007 fueron eliminados los ajustes por inflación de acuerdo la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006.</p> <p>Su depreciación se calcula sobre la vida útil estimada, utilizando el método de línea recta, aplicado mensualmente.</p> <p>Construcciones y Edificaciones 20 años Equipo de Oficina 10 años</p>	<p>Las propiedades planta y equipo se reconocen en el estado de situación financiera solo cuando es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento y el costo del elemento pueda determinarse de forma fiable.</p> <p>Así mismo, al registrar un activo se debe tener en cuenta que:</p> <p>El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad. Se esperan usar durante más de un periodo (un año) Quién tiene el Beneficio del Activo. Quién asume el Riesgo Quién tiene a cargo la administración del activo. Quién tiene el control sobre ese activo.</p> <p>Las piezas de repuestos y el equipo auxiliar se reconocen como propiedad planta y equipo si se espera utilizarlas por más de un periodo o solo pueden ser utilizadas para un elemento de propiedad, planta y equipo.</p> <p><u>Reconocimiento Inicial</u></p> <p>En el reconocimiento inicial el costo de los elementos de propiedad planta y equipo comprenden: su precio de adquisición, los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, cualquier descuento o rebaja en el precio y todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Por otra parte, deberán contemplarse los costos estimados de desmantelamiento o retiro del activo en los casos en que aplique.</p> <p><u>Reconocimiento Posterior</u></p>

	<p>Flota y Equipo de Transporte 5 años Maquinaria y Equipo 10 años Equipo de Cómputo 5 años</p>	<p>En la medición posterior los bienes de propiedad planta y equipo son registrados al costo, menos depreciación acumulada, menos pérdidas por deterioro de valor.</p> <p>Los costos subsecuentes se incluyen en el valor en libros del activo o se reconocen como un activo separado, según corresponda, solo cuando es probable que se incremente la capacidad de beneficios económicos futuros o cuando se incrementa la vida útil esperada.</p> <p>Los costos y gastos de mantenimiento y reparaciones de un elemento de propiedad planta y equipo no se reconocen como un activo, y se cargan directamente a los resultados del ejercicio en el que se incurren.</p> <p><u>Método de Depreciación</u></p> <p>La depreciación se calculará de forma sistemática por el método de Línea Recta para todos los elementos de propiedad, planta y equipo, a excepción de los terrenos que no se deprecian. La depreciación de estos activos comienza cuando los activos están listos para su uso previsto.</p> <p>Para los inmuebles se tomará como vida útil la vida remanente (prospectiva) estipulada en el avalúo para los demás bienes las vidas útiles son:</p> <table data-bbox="797 1045 1333 1289"> <tr> <td>Edificios y construcciones</td> <td>80 años</td> </tr> <tr> <td>Maquinaria y equipo mayor</td> <td>15 años</td> </tr> <tr> <td>Maquinaria y equipo menor</td> <td>8 años</td> </tr> <tr> <td>Herramientas</td> <td>5 años</td> </tr> <tr> <td>Equipo de oficina</td> <td>5 años</td> </tr> <tr> <td>Equipo de cómputo</td> <td>5 años</td> </tr> <tr> <td>Flota y equipo de transporte</td> <td>5 años</td> </tr> <tr> <td>Muebles y enseres</td> <td>3 años</td> </tr> </table> <p>Un elemento de propiedad planta y equipo se da de baja por su disposición o cuando no se esperan beneficios económicos futuros que se deriven del uso continuo del activo.</p>	Edificios y construcciones	80 años	Maquinaria y equipo mayor	15 años	Maquinaria y equipo menor	8 años	Herramientas	5 años	Equipo de oficina	5 años	Equipo de cómputo	5 años	Flota y equipo de transporte	5 años	Muebles y enseres	3 años
Edificios y construcciones	80 años																	
Maquinaria y equipo mayor	15 años																	
Maquinaria y equipo menor	8 años																	
Herramientas	5 años																	
Equipo de oficina	5 años																	
Equipo de cómputo	5 años																	
Flota y equipo de transporte	5 años																	
Muebles y enseres	3 años																	
<p>Impuesto diferido</p>	<p>La entidad no realizaba el cálculo del impuesto diferido bajo COLGAAP.</p>	<p><u>Impuesto de Renta</u></p> <p>El gasto por impuesto a la renta del periodo comprende el impuesto a la renta corriente, el cual se reconoce en el estado de resultados integral.</p> <p>El cargo por impuesto a la renta corriente se calcula sobre la base de las leyes tributarias promulgadas o sustancialmente promulgadas a la fecha del estado de situación financiera. La gerencia evalúa periódicamente la posición asumida en las declaraciones de impuestos, respecto de situaciones en las que las leyes tributarias son objeto de interpretación. V&F SAS cuando corresponde,</p>																

		<p>constituye provisiones sobre los montos que espera deberá pagar a las autoridades tributarias.</p> <p><u>Impuesto Diferido</u></p> <p>V&F SAS reconoce el impuesto sobre la renta diferido, aplicando el método del pasivo. Sobre las diferencias temporarias que surgen entre las bases tributarias de activos y pasivos y sus respectivos valores registrados en sus estados financieros, de acuerdo con los principios establecidos en la sección 29 NIIF para PYMES “impuesto a las ganancias”.</p> <p>Las diferencias entre el valor contable de los activos y pasivos y su base fiscal generan los saldos de impuestos diferidos de activo o de pasivo que se calculan utilizando las tasas fiscales que se espera estén en vigor cuando los activos y pasivos se realicen.</p> <p>Los activos por impuestos diferidos y créditos fiscales se reconocen únicamente cuando se considera probable que la compañía vaya a disponer de ganancias fiscales futuras suficientes para recuperar las deducciones por diferencias temporarias y hacer efectivos los créditos fiscales.</p> <p>A la fecha del estado de situación los activos por impuesto diferido no reconocidos son revaluados y son reconocidos en la medida que sea altamente probable que las utilidades imponibles futuras permitirán que el activo por impuesto diferido sea recuperado.</p> <p>Los impuestos diferidos activos y pasivos se compensan dado que en Colombia existe un derecho legalmente exigible de compensar activos tributarios corrientes contra los pasivos tributarios corrientes y que los impuestos diferidos activos y pasivos se refieren a los impuestos sobre la renta correspondientes a la misma autoridad fiscal.</p>
--	--	---

Fuente: los autores, con la información suministrada por la Constructora V&F SAS.

Con la comparación realizada, se evidencia que la entidad, al no realizar el cálculo y registro del impuesto diferido bajo norma local, presentará un gran impacto en sus estados financieros, ya que bajo normatividad NIIF es de obligatorio cumplimiento el reconocimiento del impuesto diferido por las diferencias temporarias presentadas entre los importes contables y las bases fiscales de los activos y pasivos.

8.2.2. CÁLCULO IMPUESTO DIFERIDO ESFA

En la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura - ESFA de la Constructora V&F SAS, el cálculo del impuesto diferido ascendió a un total de \$2,066 millones de pesos, de naturaleza pasiva, como se evidencia a continuación.

Tabla 4 Cálculo impuesto diferido ESFA

Constructora V&F SAS Impuesto Diferido Corte de Saldos Diciembre 31 de 2014 - millones de pesos									
Cálculo impuesto diferido ESFA					Diferencia		Impuesto diferido		
Descripción cuenta NIIF	Balance IFRS	Balance Fiscal	Diferencia	Reclas	Tarifa	Temporaria	Permanente	Activo	Pasivo
Efectivo y equivalentes al efectivo	7.023	7.023	0	0					
Activos financieros	293	357	-65		34%	-136	71	48	2
Deudores comerciales y otras CxC	6.103	2.724	3.379	2.377	34%	1.002	0	0	341
Otros activos	4.103	8.992	-2.712	-2.376	34%	-97	1.960	33	0
Inventarios	480	533	-53		34%	-53		18	
Propiedades planta y equipo									
Terrenos	1.256	228	1.028		10%	1.028			103
Edificaciones	1.955	369	1.586		34%	1.586			539
Maquinaria y equipo	1.156								
Depreciación Maquinaria y equipo	-494								
Maquinaria y equipo % consorcios y ut	155	846	-45		34%	-45		15	
Deprec maq y equipo % consorcios	-16								
Equipo de oficina	-54								
Depreciación Equipo de oficina	-51	61	-28		34%	-28		10	
Equipo de oficina % consorcios y ut	34								
Deprec mueb y enser eq ofic % consorcios	-3								
Equipo de computo	164								
Depreciación Equipo de Computo	-139	64	-14		34%	-14		5	
Eq computo y comun.% consorcios y ut	30								
Deprec eq computo % consorcios	-6								
Flota y equipo de transporte	181								
Depreciación Flota y equipo de transporte	-141	81	-8		34%	-8		3	
Flota y eq.transp.% consorcios y ut	40								
Deprec eq transporte % consorcios	-8								
Activos fijos sin dar alta % parti conso	0	0	0		34%		0		
TOTAL ACTIVOS	22.169	21.279							
Pasivos financieros	146	146	0						
Proveedores, acreedores y otras cuentas por pagar	3.192	3.175	-17	-17					
Retención en la fuente	106	106	0	0					
Impuestos, gravámenes y tasas	384	470	-293	0	34%	-69	-225	22	
Beneficios a empleados	343	343	0	0	34%	0	0	0	
Provisiones	37	17	-20	17		0	-37	0	0
Otros pasivos	5.693	10.430	5.808	0	34%	3.632	2.176	0	1.235
Calculo impuesto diferido	2.066		-2.066				-2.066		
TOTAL PASIVO	11.968	14.687		0					
TOTAL PATRIMONIO	0	6.592							
								154	2.219
								0	2.066
								0	2.066

Fuente: los autores

Del total calculado como impuesto diferido, el 30% corresponde al impacto de las diferencias temporarias del rubro de PPE, que ascienden a \$609 millones crédito.

8.2.3. CÁLCULO IMPUESTO DIFERIDO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO A 2015

Tabla 5 Cálculo impuesto diferido de Propiedades, Planta y Equipo a 2015

Constructora V&F SAS Impuesto Diferido Corte de Saldo Diciembre 31 de 2015								
Cálculo impuesto diferido ESFA					Diferencia		Impuesto diferido	
Descripción cuenta NIIF	Balance IFRS	Balance Fiscal	Diferencia	Tarifa	Temporaria	Permanente	Activo	Pasivo
Propiedades planta y equipo								581
Terrenos	1.309	240	1.069	10%	1.069			107
Edificaciones	2.038	409	1.629	34%	1.629			554
Maquinaria y equipo	1.205							
Depreciación Maquinaria y equipo	-515	1.056	-221	34%	-221		75	
Maquinaria y equipo % consorcios y ut	161							
Deprec maq y equipo % consorcios	-17							
Equipo de oficina	57							
Depreciación Equipo de oficina	-54	62	-28	34%	-28		9	
Equipo de oficina % consorcios y ut	35							
Deprec mueb y enser eq ofic % consorcios	-4							
Equipo de computo	171							
Depreciación Equipo de Computo	-145	48	4	34%	4			1
Eq.computo y comun.% consorcios y ut	31							
Deprec eq computo % consorcios	-6							
Flota y equipo de transporte	189							
Depreciación Flota y equipo de transporte	-146	64	12	34%	12			4
Flota y eq.transp.% consorcios y ut	42							
Deprec eq transporte % consorcios	-8							
PPyE en tránsito consorcios	0	0	0	34%			0	
	4.344	1.879	2.465		2.465	SUBTOTAL	85	666

Fuente: los autores

El valor del impuesto diferido neto para la PPE para el año 2015 asciende a \$581 millones de pesos con naturaleza crédito, presentando una disminución de \$27 millones frente al calculado para el ESFA.

8.2.4. INDICADORES FINANCIEROS

Una vez entrada en vigencia la Ley 1314 y realizada la adopción de las NIIF, estas se convierten en un el nuevo pilar de la información financiera emanada por la compañía y de la cual se espera atender todos los requerimientos de información que los entes de control como la Dian, la auditoría interna, la revisoría fiscal o las superintendencias de vigilancia, van a empezar a supervisar y evaluar detalladamente. Esto implica que los resultados financieros de la compañía se

van a ver afectados por el registro del impuesto diferido, de manera que, para no tener un alto impacto, es necesario que se evalúe cuidadosamente las políticas contables, especialmente la del rubro de PPE.

Para la Constructora V&F SAS, los indicadores financieros son un elemento fundamental, puesto que en base a estos le permite participar en las licitaciones de proyectos de infraestructura a nivel nacional con el sector público, lo que representa el desarrollo de su objeto social, y para ello es necesario cumplir con evaluaciones financieras que le permitan acceder en forma individual o conjunta (consorcio o unión temporal) en la participación de los dichos procesos, estos métodos están dados por indicadores mínimos que muestren una solidez y respaldo al ente contratante, además de la experiencia y reconocimiento.

A diciembre de 2014 y 2015, la Constructora V&F SAS presenta los siguientes resultados en sus indicadores financieros, tanto para COLGAAP como para NIIF.

Tabla 6 Cálculo de indicadores financieros

		Constructora V&F SAS Indicadores Financieros			
		Corte de saldos			
		2014 COLGAAP	2014 NIIF	2015 COLGAAP	2015 NIIF
Liquidez					
Capital de trabajo	Activo corriente - pasivo corriente	6.837.637.282	8.078.998.170	9.349.742.802	10.594.962.402
Liquidez	Activo corriente / pasivo corriente	1,66	1,82	2,04	2,23
Solvencia	Activo total / Pasivo Total	1,77	1,85	1,76	1,84
Indicadores de rentabilidad, rendimiento					
Margen bruto	Utilidad bruta / Ventas netas	0,16		0,15	0,15
Margen operacional	Utilidad Operacional / Ventas netas	0,09		0,06	0,06
Margen neto	Utilidad neta / Ventas netas	0,06		0,04	0,04
Rentabilidad operacional del patrimonio	Utilidad operacional / Patrimonio	0,38		0,19	0,18
Rentabilidad del activo	Utilidad operacional / Activo total	0,16		0,08	0,08
Rendimiento del activo	Utilidad neta / Activo total	0,11		0,06	0,06
Rendimiento del patrimonio	Utilidad neta / Patrimonio	0,25		0,13	0,13
Indicador de riesgo	Activos fijos / Patrimonio neto	0,14	0,41	0,14	0,40
Endeudamiento					
Endeudamiento	Pasivo total / Activo total	0,56	0,54	0,57	0,54
Apalancamiento total	Pasivo total / Patrimonio	1,29	1,17	1,31	1,19
Índice de propiedad	Patrimonio / Activo total	0,44	0,46	0,43	0,46
Razón de cobertura de intereses	Utilidad operacional / Gasto por intereses	43,15		104,43	104,43
Otros indicadores					
Ebitda	Utilidad antes de intereses, impuestos, amortizaciones y depreciaciones	4.856.181.911		2.450.246.301	3.910.269.762
Crecimiento Ebitda	Ebitda año / Ebitda año anterior	1,49		0,50	0,81

Fuente: los autores

Al observar el resultado de los indicadores, evidenciamos un aumento significativo del indicador de riesgo, el cual está directamente relacionado con el valor de las PPE, pasando de un 0.14 en COLGAAP a un 0.40 bajo NIIF, generado básicamente por el reconocimiento al costo atribuido de los activos fijos, dando como resultado un aumento en este rubro del 202%.

El indicador de riesgo muestra que entre mayor sea este porcentaje más vulnerable será la compañía a imprevistos y cambios inesperados en el entorno económico, ya que le será más difícil apalancar el proyecto, en dado momento, la falta de liquidez repercute directamente en la debida atención del pasivo reconocido con proveedores y contratistas, situación que puede ser sensible ante el contratante, quien puede evaluar la decisión de ejecutar la pólizas de cumplimiento.

Los recursos de la empresa básicamente están congelados en maquinaria y equipo y el margen de generación de capital de trabajo se estrecha demasiado para la realización de sus actividades diarias.

Otro de los indicadores que presentan una variación significativa es el EBITDA, principalmente por la disminución en el gasto de depreciación y el aumento del gasto por impuestos relacionado con el cálculo y registro del impuesto diferido. Este indicador, el cual puede ser utilizado como indicador de la rentabilidad del negocio, se obtiene a partir del estado de resultados, al prescindir de cuestiones financieras y tributarias, así como de gastos contables que no significan salida efectiva de dinero, entre más alto sea indicará que la empresas cuenta con mayor eficacia operativa. En este sentido, V&F SAS se ve beneficiada en este indicador, al presentar un aumento del 30% frente al calculado bajo norma local.

9. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Como se ha resaltado a lo largo del documento, la aplicación de las NIIF en Colombia permitirá a las empresas contar con información contable y financiera basada en estándares de aplicación mundial, permitiendo contar con una base sólida para la toma de decisiones.

Las NIIF presentan diferencias estructurales respecto a las normas aplicadas localmente, que se reflejarán en los estados financieros, principalmente por el cambio en la forma de reconocer, medir y revelar los elementos que los componen.

La aplicación del impuesto diferido, del que se desprende la pregunta del presente trabajo, tiene por objetivo el reconocer en los estados financieros el impacto a nivel impositivo que tendrán las diferencias temporarias entre las bases fiscales y contables de los activos y pasivos, afectando el patrimonio de las empresas.

Como producto del análisis realizado en el presente documento, cuyo foco se encuentra en el impacto en los ratios financieros por el reconocimiento del impuesto diferido por las diferencias temporarias sobre rubro de PPE, podemos deducir que de acuerdo con la Sección 29 de la NIIF para PYMES, una entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. En el caso de las PPE, y debido a que fiscalmente las vidas útiles son inferiores a las contables, se está restando de las ganancias una mayor depreciación en los primeros años, por lo que a futuro se incrementará el valor de la ganancia fiscal.

Lo anterior significa, para el caso de estudio, que la Constructora V&F SAS deberá reconocer un pasivo por impuesto diferido relacionado con las diferencias temporarias surgidas por la diferencia entre el importe en libros y la bases fiscal de las PPE. El reconocimiento de este pasivo por impuesto diferido será presentado, acorde con lo señalado en la Sección 29, como un pasivo no corriente.

Como consecuencia, los indicadores financieros que se verán impactados por el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido y que son de obligatorio cumplimiento en los procesos licitatorios con el sector público, son:

$$\begin{aligned} \text{Liquidez} &= \frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}} \\ \text{Endeudamiento} &= \frac{\text{Pasivo total}}{\text{Activo total}} \quad \times 100 \\ \text{Patrimonio} &= \text{activo total} - \text{pasivo total} \end{aligned}$$

Estos índices contemplan el Activo y el Pasivo como factores de calificación, en los cuales, al aumentarse el valor del pasivo, variara el cálculo de cada índice, lo que no sería beneficioso al momento de presentar alguna licitación, en el caso de la compañía caso de estudio.

Este tipo de análisis, como el realizado en este proyecto, son necesarios que sean implementados en cada organización, de manera que puedan visualizar principales efectos que tendrá el impuesto diferido en los estados financieros, que a su vez permitirán a las compañías evaluar alternativas financieras y administrativas para la administración de sus activos, de manera que permitan optimizar las utilidades para los accionistas.

10. CONCLUSIONES, HALLAZGOS Y RECOMENDACIONES

Luego de la lectura y entendimiento de los requerimientos del marco técnico normativo contable para PYMES para determinar de las diferencias temporarias y el impuesto diferido a registrar para el rubro de PPE, con corte al 31 de diciembre de 2015, y realizar los respectivos cálculos y análisis, para el caso de estudio “Constructora V&F SAS”, a continuación se presentan los hallazgos, conclusiones y/o recomendaciones.

10.1. HALLAZGOS

Con la revisión de la información suministrada por la compañía, se evidenció que no tenían establecida bajo COLGAAP la práctica del cálculo del impuesto diferido, lo cual es un incumplimiento generalizado, principalmente en las empresas Pyme, a lo establecido en el decreto 2649 de 1993, por lo tanto, esto genera un impacto que no se midió bajo la norma local y que ahora hace mella en la información tanto en lo contable, financiero y tributario representativo al momento de la aplicación de normas internacionales, en donde se recalca la obligatoriedad del reconocimiento del impuesto diferido.

Debido a la brecha que se presenta entre las vidas útiles de la PPE tanto fiscales como contables, se hace necesario una política contable que ayude a menguar el impacto del cálculo de estas diferencias temporarias generadas. Ya que se tendría una depreciación “acelerada” frente a la contable, lo que genera una diferencia temporaria imponible, es decir, implica el reconocimiento de un gasto y un pasivo por impuesto diferido.

Esta situación impacta directamente a La Constructora V&F SAS, al reconocer un pasivo que hace volátil el comportamiento de los indicadores financieros de liquidez y endeudamiento, índices que contemplan el valor de los activos y pasivos, en los cuales, al aumentarse el valor del pasivo, variara el cálculo de cada índice de manera negativa, dejando a la compañía fuera de todo concurso licitatorio.

Con la reforma tributaria estructural, los activos adquiridos a partir del 2017, los saldos contables y fiscales para las PPE, básicamente serían los mismos, por la aplicación de los mismos requerimientos de reconocimiento del costo de estos activos en la norma fiscal, lo que a su vez genera que las diferencias temporarias sean mínimas, y en algunos casos, que ni siquiera existan, disminuyendo el impacto del cálculo y registro del impuesto diferido.

En relación a los activos que a 31 de diciembre de 2016 presentan saldo fiscal, éstos seguirán depreciándose con las vidas útiles fiscales establecidas antes de la entrada en vigencia de la reforma tributaria estructural, y por lo tanto las diferencias temporarias se irán disminuyendo a medida que se deprecien estos activos contablemente.

10.2. CONCLUSIONES

Según los principios de las NIIF, son características propias de los estados financieros la fiabilidad y transparencia; estas normas no buscan favorecer a un grupo determinado de usuarios, sino de manera general propender a que sea reflejado de forma razonable la realidad económica de las empresas; lo que a su vez implica, que independientemente del uso de los activos, cuando estos presenten diferencias temporarias, se deberá reconocer el respectivo impuesto diferido, el

cual deberá revisarse periódicamente, y sobre todo cuando hayan cambios importantes en las disposiciones tributarias que puedan, por ejemplo, generar variaciones en las tasas utilizadas para su cálculo.

En general, se espera que en las empresas colombianas el impacto en los estados financieros producto del reconocimiento del impuesto diferido, se refleje en el estado de resultados de manera negativa (mayor gasto), y más aún cuando en la legislación anterior, aunque se establecía la obligación, no era una práctica común, posiblemente por la complejidad del tema y el desconocimiento del mismo. El reconocimiento del impuesto diferido es netamente financiero, por lo que impacta directamente a los accionistas al momento de la determinación y distribución de utilidades.

La implementación de las NIIF implica que las bases utilizadas para el cálculo de indicadores financieros se vean modificadas de manera significativa, al adoptar nuevas formas de medición de activos y pasivos, y el reconocimiento de conceptos como el impuesto diferido, el cual, para el caso de las diferencias temporarias del rubro de PPE, implicaran el reconocimiento de un mayor gasto y un mayor pasivo.

Luego de realizado el cálculo de los indicadores financieros de endeudamiento y apalancamiento total, bajo la aplicación de las NIIF, respecto al rubro de PPE la compañía V&F SAS, obtiene un resultado negativo, debido al reconocimiento de un pasivo por valor de \$609 millones para 2014 y \$581 millones para el 2015, lo que perjudica la competitividad de la compañía al perder capacidad financiera, que en ultimas es lo que traduce estos ratios ante los procesos licitatorios con el Estado.

En Colombia de acuerdo al Decreto 2649 de 1993, el registro de la compra de los activos fijos se realizaba por el valor histórico, es decir, por el precio de compra. Si este valor en el mercado va cambiando se realiza el registro de las valorizaciones o desvalorizaciones a los bienes. Según la normatividad Colombiana vigente es obligatorio que mínimo cada tres años se realice un avalúo técnico a los activos con el fin de valorizarlos e identificar el valor actual en el mercado.

Con la aplicación de los nuevos estándares, se requerirá el uso de herramientas de medición financieras que en la actualidad no se utilizan, como es el caso del *Valor Razonable* y el del *Valor Presente Neto VPN*. Estos tipos de medición permitirán que se la compañía conozca en realidad su situación financiera y pueda proyectar decisiones gerenciales que contribuyan al mejoramiento de estos indicadores.

La compañía debe contemplar una política contable amplia y suficiente, orientada a las buenas prácticas, aspectos como PPE obsoletas, deben quedar contempladas dentro de estas para evitar errores que puedan afectar gravemente la evaluación financiera de empresa.

En la actualidad Colombiana, las tarifa para ejecutar un avalúo comercial a las PPE oscila entre el 3% y 5% del valor del inmueble, tarifas que pueden sumar valores económicos significativos dentro de las empresas, sin embargo, no todos los peritos que se encuentran afiliados a una Lonja inmobiliaria se encuentran en capacidad de dar esta opinión, ya que los peritos Colombianos se encuentran en capacidad de dar el valor comercial pero no cuentan con la idoneidad y conocimiento de determinar la vida útil del activo bajo NIIF.

10.3. RECOMENDACIONES

Las entidades deben evaluar otras opciones para acceder a los activos de capital, como puede ser un leasing operativo, el cual consiste en el arrendamiento a largo plazo de maquinaria o estructuras y que incluye la gestión y administración de los mismos, permitiendo liberar recursos materiales y humanos para dedicarlos completamente a la actividad principal del negocio de manera que no tengan impacto en resultados por el cálculo del impuesto diferido.

Con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria Estructural, es importante que nuevos investigadores retomen la temática de esta investigación, que permitan un entendimiento y valoración de los cambios en la medición fiscal de las propiedades, planta y equipo, y por ende el cálculo del impuesto diferido e impacto en los indicadores financieros.

Se debe desarrollar una política contable ajustada a NIIF que ayude a maniobrar el impacto en los indicadores financieros, ya que de ella depende el reconocimiento de partidas claves tanto en el activo y pasivo corriente como en los no corrientes.

La alta gerencia de las compañías deben ser partícipes en la formulación de dichas políticas, es claro que esta tarea no recae solo en el profesional contable, es un trabajo en equipo que da valor agregado a la sociedad, que debe ser liderada por la alta gerencia con un enfoque visionario del negocio. Se trata de redefinir el esquema administrativo con una gran orientación financiera, la cual hará que las compañías sean atractivas para el inversionista y tenga la oportunidad de competir en una esfera internacional ampliando sus límites.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Álvarez, M., Muñoz, L. & Ortiz, J. (2014). *Impactos relacionados con activos fijos, evaluación de proyectos y en las empresas de reorganización empresarial, por la adopción de las NIIF en Colombia*. Universidad de Antioquia. Recuperado de <http://www.alafec.unam.mx/docs/asambleas/xiv/ponencias/2.07.pdf>

Cardona, R. Gil, M & Ochoa, J (2014). *Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos. (Tesis de maestría)*. Escuela de Economía y Finanzas – Universidad EAFIT, Medellín, Colombia. Recuperado de https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/7482/Marisol_GilHenaO_JhonWilson_OchoaFlorez2015.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Clavijo, W. (2009). *Impacto del impuesto diferido dentro del proceso de convergencia de las normas de contabilidad*. Revista Impuestos, 155, 15 -17. Recuperado de <http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/impuestos155impacto.pdf>

Congreso de Colombia. (28 de octubre de 1993). *Estatuto General de Contratación de la Administración Pública*. [Ley 80 de 1993]. Diario Oficial No. 41.094.

Congreso de Colombia. (13 de julio de 2009). *Principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia*. [Ley 1314 de 2009]. Diario Oficial No. 47.409.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*. [Traducido al español de The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities]. Londres. IASB.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas a 1 de enero de 2013*. [Traducido al español de International Financial Reporting Standards (IFRSs)]. Londres. IASB.

Consejo Técnico de la Contaduría (2012). *Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales*. Bogotá D.C.

Fundación IFRS (2009). *Material de formación sobre la NIIF para las PYMES*. [Traducido al español de Training Material for the IFRS® for SMEs]. Londres. Fundación IFRS

Guevara, J, Correa, J. (2014). *Impactos de la información e indicadores financieros, por la convergencia a NIIF plenas: propiedad, planta y equipo*. Universidad de Antioquia. Recuperado de <http://www.alafec.unam.mx/docs/asambleas/xiv/ponencias/2.09.pdf>

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (27 de diciembre de 2013). *Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2*. [Decreto 3022 de 2013]. Diario Oficial No. 41.156.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (30 de marzo de 1989). *Estatuto Tributario*. [Decreto 624 de 1989]. Diario Oficial No. 38.756.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (29 de diciembre de 2016). *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. [Ley 1819 de 2016]. Diario Oficial No. 50.101.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (29 de diciembre de 1993). *Principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*. [Decreto 2649 de 1993]. Diario Oficial No. 49.016.

Morales, W. (2015). *Grupo 2. NIIF PYMES y su marco normativo*. Recuperado de <http://www.gerencie.com/grupo-2-niif-pymes-y-su-marco-normativo.html>

Morales, W (2015). *Impuesto diferido bajo el método del resultado (PCGA) y método del balance (NIIF)*. Recuperado de <http://www.gerencie.com/impuesto-diferido-bajo-el-metodo-del-resultado-pcga-y-metodo-del-balance-niif.html>

NICNIIF.ORG. (s.f.) *Acerca de las NIIF para PYMES*. Recuperado de <http://www.nicniif.org/home/acerca-de-niif-para-pymes/acerca-de-las-niif-para-pymes.html>

Padrón, Y. (2012). *Indicadores Financieros en la adopción de las NIIF en Venezuela, ¿Un escenario distinto para la toma de decisiones?* Recuperado de <http://www.cpcecba.org.ar/media/img/paginas/Indicadores%20Financieros%20en%20la%20adopci%C3%B3n%20de%20las%20NIIF%20en%20Venezuela,%20%C2%BFUn%20escenario%20distinto%20para%20la%20toma%20de%20decisiones%C2%BF.pdf>

Sarmiento, D (2015). *Concepto 811 de 11 de noviembre de 2015. Consejo Técnico de la Contaduría Pública*. Recuperado de http://helisa.com/noticias/ConCTCP811_15.pdf

Universidad La Gran Colombia, Facultad de Contaduría Pública (s.f.). *Investigación*. Recuperado de http://www.ugc.edu.co/documentos/contaduria/proceso_investigacion.pdf

Vásquez, R (2013). *Panorama general de los impactos de las NIIF en Colombia*. Recuperado de <http://icoss.co/panorama-general-de-los-impactos-de-las-niif-en-colombia/>

Zúñiga, F., Pacheco, L., & Díaz, J. (2009). *Cambios profundos en la contabilidad chilena. Activos fijos un caso a considerar*. *Convergencia contable*, Vol 7. Pag. 75-82