



**Superintendencia de Servicios
Públicos Domiciliarios**

**PROSPERIDAD
PARA TODOS**



Al contestar por favor cite estos datos:

Radicado No.: 20131000102411

Fecha: 12/03/2013

GD-F-007

Página 1 de 21

Bogotá, D.C.

Doctor

LUIS ALONSO COLMENARES RODRÍGUEZ

Presidente

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Carrera 13 N° 28-01, Piso 5

Ciudad

Asunto: Solicitud de recomendaciones NIIF PYMES

Respetado doctor Colmenares.

En atención a lo solicitado en su comunicación radicada SSPD No. 2012529055497 el 7 de noviembre de 2012, se remite informe con las recomendaciones que se derivan del análisis de impactos de la "Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (IFRS for SME's) para la convergencia hacia Estandares Internacionales", estudio realizado para los efectos que estimen pertinentes.

Atentamente,

CÉSAR GONZÁLEZ MUÑOZ

Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios

Proyectó: Grupo NICS

Revisó y aprobó: Nubia Ortega G., Coordinadora Grupo NICS (A) *ort*

Carrera 18 N.º 84-35 - Bogotá D.C., Colombia

NIT: 800.250.984.6

PBX (1) 691 3005 – Fax (1) 691 3142 / dln@superservicios.gov.co

Línea de atención (1) 691 3006 Bogotá

Línea gratuita nacional 01 8000 91 03 05

www.superservicios.gov.co - sspd@superservicios.gov.co



monter.
20-03-2013
i.p.m

ANÁLISIS DE IMPACTOS SECTOR SERVICIOS PÚBLICOS DOCUMENTO PROPUESTA - NIIF PARA PYMES

Tabla de contenido

1	INTRODUCCIÓN	3
2	PLAN DE CAMBIOS DEL MARCO DE PYMES	4
3	DIVERGENCIAS DEL MARCO NIIF PARA LAS PYMES	6
3.1	Instrumentos financieros	6
3.2	Ingresos, costos y gastos	8
3.3	Impuestos corrientes y diferidos	11
3.4	Propiedades, planta y equipo	13
3.5	Litigios y provisiones	16
3.6	Arrendamientos	17
3.7	Subvenciones del gobierno	18
3.8	Bienes y derechos recibidos y entregados a terceros	18
4	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	19
4.1	Conclusiones del impacto global	19
4.2	Reflexiones sobre aplicación por primera vez	20
4.3	Conveniencia y pertinencia del marco PYMES vigente	21

1. INTRODUCCIÓN

El presente documento analiza los principales impactos que el marco normativo de NIIF para PYMES puede generar en las empresas de servicios públicos, como base de información para dar respuesta a la solicitud requerida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en relación con la Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (NIIF for SME's), aplicable a las empresas que conforman el Grupo 2, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 48 del documento de Direccionamiento Estratégico.

El documento se preparó a partir de las divergencias existentes entre los marcos normativos NIIF – Full y NIIF – PYMES, de manera que con estas diferencias se pudiera simular o graduar los impactos que arrojó el estudio de la implementación del Modelo general de Contabilidad en convergencia con NIIF en el Sector de Servicios Públicos Domiciliarios, comoquiera que se contó con una base de información preparada por las empresas del sector, sujeta a requerimientos previos para la formulación de estados financieros de prueba.

No obstante lo anterior, un aspecto que merece una reflexión inicial es que el documento emitido por el CTCP se basa en la Norma Internacional para PYMES emitida en Julio de 2009, la cual está siendo objeto de revisión integral por parte del IASB después de las experiencias adquiridas a nivel mundial en los últimos años, situación que hace altamente probable que para la fecha de transición que inicia el 1 de enero de 2015, se tenga un nuevo marco de referencia estructuralmente modificado y diferente al existente. Ahora bien, como las políticas de adopción deben sujetarse a las existentes y vigentes en la preparación de los reportes, se tendrá un marco técnico de base que puede ser sustancialmente distinto al que será emitido por el Gobierno Nacional, si se trata del documento de recomendaciones de NIIF-PYMES con unos cambios que pueden ser relevantes, desde el punto de vista de los impactos como se verá en el contenido de un capítulo del presente informe.

En consideración a lo expuesto, estos cambios incorporan no sólo la posibilidad de hacer converger diferencias entre el marco PYMES y FULL, sino también la necesidad de establecer e incorporar los efectos de las normas, emitidas con posterioridad al 2009, que tienen la capacidad de alterar los criterios y políticas establecidas para las PYMES.

Finalmente, es preciso establecer que muchas de las conclusiones del informe de impactos que preparó la Superintendencia en su estudio previamente comentado, son válidas para el presente informe, como se advertirá en su momento.

2. PLAN DE CAMBIOS DEL MARCO DE PYMES

El plan de cambios propuesto por IASB para el marco normativo de PYMES emitido en el año 2009, que ha sido base de las recomendaciones emitidas por el Consejo de Contaduría Pública, puede significar un nuevo referente para las pequeñas y medianas empresas en años futuros, en particular con ocasión a la fecha de transición que se propone en Colombia, en la medida en que se vienen evaluando un sin número de divergencias entre éste y el marco NIIF FULL, que pueden llevar a la creación de un esquema más flexible pero en el que caben todas las políticas vigentes para las empresas listadas en mercados de valores. Esto lo que quiere decir, es que no es de mucho valor advertir las divergencias que se presentan con el marco normativo de NIIF propuesto, por cuanto los cambios que se están evaluando pueden ser de orden estructural, como se presenta a continuación para algunos temas:

Aplicación de las NIIF Full por parte de pequeñas empresas. Las NIIF para PYMES prohíben que una entidad cuyos instrumentos de deuda o capital son negociados en un mercado público apliquen dicho marco, debiendo ajustarse a las NIIF Full en la medida en que tiene la obligación pública de rendir cuentas.

Aplicación por parte de entidades sin ánimo de lucro. NIIF PYMES no contempla si las organizaciones sin ánimo de lucro son aptas para usar las NIIF para PYMES. Esto por cuanto algunas partes interesadas han consultado si el hecho de solicitar y aceptar contribuciones convierte automáticamente a una organización sin ánimo de lucro en una entidad pública con la obligación de rendir cuentas. De otra parte, el Documento de Direccionamiento Estratégico emitido por el CTCP si establece que las entidades sin ánimo de lucro deben aplicar las NIIF que les correspondan dependiendo de los requerimientos establecidos en cada uno de los grupos.

Criterios de consolidación. La NIIF para PYMES y las NIIF Full tienen un marco similar para establecer el control, criterio que utiliza como la base para la generación de los estados financieros consolidados. No obstante, con la emisión de la NIIF 10 el IASB actualizó las definiciones y criterios de consolidación, así las cosas en la actualidad se está evaluando si las modificaciones que esta norma propone deben ser aplicables a las PYMES, teniendo en consideración los criterios de costo-beneficio. La NIIF 10 define nuevos criterios que resultan relevantes para establecer condiciones de control:

- Relaciones de Agencia, cuando una entidad jurídica designa a otra para actuar en su nombre. Es decir administradores de recursos e inversiones que toman decisiones en nombre de inversionistas.
- Control con menos de la mayoría de derechos de voto, denominado "control de facto" votos.
- La evaluación del control cuando existen derechos de voto potenciales, tales como opciones con derechos de conversión que, si son ejercidos, otorgan al poseedor derechos de votos adicionales.

Criterios de reconocimiento y medición de las NIIF Full para instrumentos financieros. Las NIIF PYMES permiten que las entidades opten por aplicar los requerimientos de secciones especiales (11 y 12) o los criterios de reconocimiento de la NIC 39. Cómo ésta última norma

será reemplazada por NIIF 9 y entraría en vigencia en el futuro, será necesario establecer si los cambios son reconocidos para PYMES, que se refieren a condiciones de clasificación y medición de las inversiones de acuerdo con su modelo de negocio.

Criterios de medición al valor razonable. La modificación y emisión de la NIIF de valor razonable para NIIF Full impone la necesidad de establecer si los criterios allí contenidos son aplicables para NIIF PYMES, que incorpora cambios como:

- Énfasis en que el valor razonable es una medición basada en el mercado y no específica de la entidad.
- Enmienda de la definición de valor razonable, basada en el precio de salida.
- Guías para determinar el valor razonable que incluyen la evaluación del mayor y mejor uso para los activos no financieros y la identificación del mercado principal.

Reconocimiento de negocios conjuntos. Los requerimientos de negocios conjuntos en las NIIF Full han sido actualizados por la NIIF 11, presentando un cambio fundamental por vía de la clasificación y reconocimiento de un acuerdo conjunto sobre la base de los derechos y obligaciones de las partes del acuerdo. Antes la estructura del acuerdo era la determinante para su contabilización, es decir si se trataba de una entidad o institución con quien se firma el acuerdo. La NIIF 11 cambia las definiciones, terminología y clasificación de los acuerdos, en operaciones controladas de forma conjunta o de negocios controlados de forma conjunta, que implican ajustes en las formas de consolidación, lo cual puede significar que en la emisión de una nueva NIIF para PYMES es probable que estos criterios también sean actualizados.

Revaluación de propiedades, planta y equipo. La NIIF para PYMES prohíbe la revaluación de propiedades, planta y equipo, por cuanto considera que es una opción de política contable compleja frente al interés de la comparabilidad y de la simplificación de las PYMES. Sin embargo, en las NIIF Full se habilitó la posibilidad de que sean las empresas quienes elijan aplicar el modelo de revaluación, para algunas clases de PPYE. Así, cómo es una opción se está validando si se habilita esta misma política de selección a las PYMES.

Capitalización de costos de desarrollo. Se requiere en NIIF PYMES que todos los costos de investigación y desarrollo sean reconocidos como un gasto del período, a menos que formen parte del costo de un activo. Este tratamiento no es consecuente con la definición de intangibles de la NIC 38, que admite que los costos de desarrollo que tienen la capacidad de demostrar que han producido un activo con beneficios económicos futuros puedan ser capitalizados.

Combinación de negocios. La NIIF para PYMES requiere que todas las combinaciones se contabilicen aplicando el método de la compra, que es similar al tema de la adquisición que se incorpora en las NIIF FULL. Sin embargo, se emitió una nueva NIIF para combinación de negocios en NIIF FULL, que debe ser evaluada para establecer si se incorporan en PYMES, y se refieren al enfoque basado en la contraprestación del vendedor, en lugar de lo que se gasta en la adquisición, de manera que ciertos gastos de trámites de adquisición se tratan como gastos del período.

Capitalización de los costos por préstamos. LA NIIF PYMES requiere que todos los costos por préstamos sean reconocidos como un gasto del período en que se incurre, mientras la NIC 23 admite la capitalización para la adquisición, construcción o producción de activos aptos. Se está evaluando la posibilidad de se aplique esta política, también, en las PYMES.

3. DIVERGENCIAS DEL MARCO NIIF PARA LAS PYMES.

El análisis de las divergencias de las PYMES se presenta para cada una de las secciones de las NIIF, teniendo en cuenta un resumen de la política aplicada, como introducción a los impactos que podrían tener los pequeños y medianos prestadores. La divergencia que en algunos casos presenta la norma para PYMES frente a las prácticas actuales de los prestadores, constituye un inductor base que permite argumentar sobre los impactos y desde esa perspectiva, atender las preguntas formuladas por el Consejo.

En éste orden de ideas, el análisis se orienta hacia los principales componentes objeto de ajuste que un pequeño o mediano prestador puede tener, según la clasificación de empresas presentada en la Propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (NIIF for SME's) para la convergencia hacia Estándares Internacionales.

3.1 Instrumentos financieros.

Tabla No. 1: Secciones aplicables y relacionadas			
Sección 11	Instrumentos Financieros Básicos	Sección 12	Otros temas relacionados con los instrumentos financieros
Sección 15	Participaciones en Negocios Conjuntos	Sección 14	Inversiones en asociadas
Sección 33	Información a revelar sobre partes relacionadas	Sección 35	Transición a las NIIF para PYMES
Sección 20	Arrendamientos	Sección 22	Pasivos y Patrimonio

Fuente: NIIF PYMES

a) Divergencias entre NIIF PYMES y NIIF FULL

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

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

En la NIIF para las PYMES, la contabilización de los instrumentos financieros básicos se trata de forma separada de la contabilización de transacciones con instrumentos financieros más complejos y los requerimientos están redactados en un lenguaje simplificado.

Las entidades que adopten el estándar de PYMES pueden optar por aplicar: a) Lo previsto en la Sección 11 y Sección 12 de la NIIF para PYMES, en su totalidad, o b) Las disposiciones sobre reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: reconocimiento y medición y la NIIF 9, y los requerimientos de revelación de las Secciones 11 y 12 para contabilizar todos sus instrumentos financieros.

Si una entidad decide aplicar la opción b. La principal diferencia entre aplicar la opción (b) y aplicar las NIIF Full radica en los requerimientos de información a revelar. La Sección 11 incluye gran parte de la información a revelar sobre "relevancia" que está en la NIIF 7. Sin embargo, la NIIF para PYMES sólo incluye parte de la información a revelar sobre "riesgos" que se encuentran en la NIIF 7. La información a revelar sobre riesgos que no se detalla explícitamente en la NIIF para las PYMES incluye:

- La información a revelar adecuada para las instituciones financieras (quienes no reúnen los requisitos para emplear la NIIF para las PYMES);
- La información a revelar adecuada para las compañías cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales (nuevamente, no reúnen los requisitos para emplear la NIIF para las PYMES); o
- En el caso de la información a revelar sobre los valores razonables de todos los instrumentos financieros medidos al costo amortizado, la necesidad de dicha información a revelar sería gravosa para las entidades pequeñas y medianas e iría en contra del objetivo de la Sección 11, que es una sección de costo amortizado para los instrumentos financieros básicos.

Si una entidad decide aplicar la opción a. Existen varias diferencias entre la Sección 11 y las NIIF FULL, incluidas las diferencias entre la información a revelar mencionada para la opción (b) anterior. Las siguientes son aspectos de divergencia:

- **Clasificación de instrumentos financieros:** En la Sección 11, los instrumentos financieros que cumplen con los criterios especificados se miden al costo o al costo amortizado, con la excepción de unos pocos instrumentos cuya medición se realiza al valor razonable con cambios en resultados.
- **Reconocimiento inicial:** La Sección 11 requiere que los instrumentos se midan **al precio de transacción**, salvo que el acuerdo constituya una transacción de financiación, en cuyo caso se descuentan los flujos de efectivo del instrumento. En las NIIF Full los instrumentos financieros inicialmente se miden al valor razonable.
- **Baja en cuentas:** La Sección 11 establece un principio simple de baja en cuentas. Este principio no se basa en lo previsto por los "acuerdos de traspaso" e "implicación continuada" que se aplican a la baja en las NIIF FULL.

La NIC 39 será reemplazada por la NIIF 9 en el marco NIIF Full y las enmiendas a las NIIF para PYMES provenientes de esta revisión integral serán muy probablemente efectivas para la misma fecha en que sea de aplicación la NIIF 9. LA NIIF para PYMES se refiere específicamente a la NIC 39, por cuanto las PYMES no tienen permitido aplicar la NIIF 9. Este será un tema que requiere revisión.

b) Divergencias entre NIIF PYMES y marco local.

Las normas locales recogen en una sola norma las disposiciones para la valoración de inversiones de renta fija y renta variable. Las NIIF para PYMES en cambio, establecen categorías separadas para las inversiones estableciendo directrices para la valoración de inversiones en subsidiarias, asociadas y acuerdos conjuntos, así como para las inversiones que

serán recuperadas mediante una transacción de venta (activos no corrientes mantenidos para la venta).

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

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

Las NIIF para las PYMES exigen que cuando se contabilicen las inversiones al costo amortizado se utilice el método de interés efectivo y no métodos basados en amortizaciones lineales de los rendimientos financieros. Un prestador que aplique las NIIF para las PYMES también deberá evaluar si los activos financieros medidos al costo amortizado han sufrido un deterioro estimando flujos descontados a tasas originalmente establecidas y no, una regla o un criterio fiscal preestablecido.

c) Análisis de efectos esperados.

El impacto que surge de la divergencia radica, en el incremento de las provisiones por deterioro para la cartera de servicios públicos y otros deudores derivados de la utilización del valor presente (flujos esperados descontados a las tasas pactadas) como procedimiento de medición de las pérdidas por deterioro. Ahora bien, como la divergencia entre las Normas PYMES y Full son, fundamentalmente, de revelación y reconocimiento, es probable que los mismos efectos que se advirtieron en los impactos para las grandes empresas que se evaluaron en el estudio del sector tengan lugar.

En efecto, en el estudio se establecía que las empresas **incrementaron las provisiones por deterioro para la cartera de servicios públicos y otros deudores** derivado de la utilización del valor presente (flujos esperados descontados a las tasas pactadas) como procedimiento de medición de las pérdidas por deterioro. Una parte importante de la cartera registrada por las empresas de servicios públicos, principalmente la adeudada por entidades públicas y la generada por la causación de intereses corrientes y de mora, es posible que no sea recuperada. Este es un aspecto que tendrá el mismo efecto para las empresas pequeñas y medianas prestadoras de servicios públicos.

3.2 Ingresos, costos y gastos

Tabla No. 2: Secciones aplicables y relacionadas	
Sección 9 Estados financieros consolidados y separados	Sección 14 Inversiones en Asociadas
Sección 15 Participaciones en Negocios Conjuntos	Sección 19 Combinaciones de Negocios y Goodwill
Sección 33 Información a revelar sobre partes relacionadas	Sección 35 Transición a las NIIF para PYMES

Fuente: NIIF PYMES

a) Divergencias entre NIIF PYMES y NIIF FULL.

La NIIF para PYMES comparte los mismos principios de la NIC 18, en relación con los ingresos costos y gastos, aclarando que la NIIF para PYMES está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

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

b) Divergencias entre NIIF PYMES y marco local.

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

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

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

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

c) Análisis de efectos esperados por variaciones en ingresos.

El uso del Valor Razonable como criterio de medida de los ingresos, es una diferencia importante frente a las normas locales. La industria en la práctica reconoce los ingresos por el valor nominal de la factura sin distinguir el componente financiero implícito que ella contiene cuando existen plazos para el pago o las contingencias de pérdidas futuras por el diferimiento de los cobros futuros. Aunque es de esperarse que el efecto sea bajo, por cuanto la mayoría de los valores facturados son recursos que se recaudan en el corto plazo, de manera que no estarían expuestos a cálculos de componente financiero, en condiciones normales.

La medición posterior de Activos Financieros por su Valor Razonable, modifica la política local de medición al costo. Toda variación en el valor razonable de los activos financieros según NIIF para las PYMES debe ser reconocida en el estado de resultados, ya sea como ingreso por corresponder a un incremento o un gasto por ser una reducción.

Otro aspecto a tener en cuenta es que bajo NIIF no existen los conceptos de ingresos o gastos de ejercicios anteriores, recuperaciones o cualquier otro semejante, ya que en el caso de aparecer una partida de estas en un periodo determinado, la entidad deberá reexpresar sus estados financieros y mostrar dichas operaciones como si se hubiesen registrado oportunamente con un ajuste a utilidades retenidas, sin que estos movimientos afecten el resultado de ejercicio actual.

d) Análisis de efectos esperados por variaciones en costos y gastos.

El incremento de valor de las amortizaciones y las depreciaciones de elementos de Propiedades, Planta y Equipo e Intangibles, derivado de la incorporación en el costo del activo del componente de revaluación registrado bajo norma local en otros activos, es un aspecto que genera efectos en el resultado del ejercicio.

La utilización del método del costo para la medición posterior en los estados financieros separados de las inversiones en entidades subordinadas, asociadas y negocios conjuntos, introduce, también un impacto de relevancia.

En materia de los costos y gastos, se produce un incremento de los gastos por impuestos que deben calcularse sobre la base contable y no sobre la base fiscal, al igual que el incremento de provisiones por el reconocimiento de pasivos contingentes (litigios y/o demandas) que cumplen los criterios para el reconocimiento como pasivos. En el caso de los efectos generados por variaciones de los pasivos, el uso del método de la unidad de crédito proyectada para las obligaciones laborales de largo plazo, el cual no es requerido por las normas locales, así como el reconocimiento de las diferencias en cambio derivadas de transacciones en moneda extranjera directamente en el estado de resultados, son un aspecto que implica ajustes en gastos por vía de la aplicación de las NIIF.

En general, se presenta a continuación una serie de conclusiones que se advirtieron para las empresas prestadoras que aplicaron las políticas de NIIF Full que tienen el mismo grado de relevancia para las PYMES, por cuanto sus políticas y criterios de aplicación son similares. Estas conclusiones implicaron efectos en las empresas de servicios públicos que aplicaron el marco NIIF Full, pero que también tendrán efectos en las pequeñas y medianas empresas por aplicación del marco NIIF PYMES:

1. Variaciones de los Ingresos.

- El uso del valor razonable y no del valor facturado, como criterio de medida de los ingresos.
- El reconocimiento como ingreso financiero del componente financiero implícito contenidos en los contratos de prestación de servicios.
- La medición posterior de algunos activos financieros por su valor razonable (Activos financieros al valor razonable con cambios en resultados), que modifica la política local de medición al costo.

- La no incorporación en el resultado del periodo o su compensación de cuentas de ejercicios anteriores (recuperaciones, ingresos y gastos de ejercicios anteriores, otras cuentas).
- Los cambios en los criterios de reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios. Las NIIF requieren que se utilice el método del porcentaje de obra realizada sin que sea viable el reconocimiento del ingreso sobre la base de contratos terminados.
- La utilización del método del costo para la medición posterior en los estados financieros separados de las inversiones en entidades subordinadas, asociadas y negocios conjuntos.

2. Variaciones de los Gastos.

- El incremento de amortizaciones y depreciaciones de elementos de Propiedades, Planta y Equipo que se incorporen en los costos, en la fecha del balance de apertura.
- El reconocimiento de la totalidad del pasivo por impuesto al patrimonio, que bajo norma local se ha venido reconociendo como gasto al momento del pago o como menor valor de patrimonio.
- El incremento de los gastos por impuestos, los cuales deben calcularse sobre la utilidad contable en lugar de la utilidad fiscal.
- El incremento de las provisiones por el reconocimiento de contingencias de pérdida por litigios y/o demandas que cumplen los criterios para su reconocimiento como pasivos.
- El uso del método de la unidad de crédito proyectada para la estimación del monto de obligaciones laborales de largo plazo, el cual no es requerido por las normas locales.
- El reconocimiento en el estado de resultados de las diferencias en cambio ya que no es viable su registro en cuentas patrimoniales.
- La incorporación en los gastos de estudios e investigaciones en etapa de pre factibilidad, así como de la totalidad de los costos de desarrollo.
- La incorporación como gastos financieros del componente financiero implícito contenidos en transacciones de compra de activos, con pagos a largo plazo.
- La incorporación en el resultado de gastos derivados de operaciones o negocios conjuntos. Este ajuste podría tener efecto tanto en ingresos como en gastos.
- La separación dentro de estructuras no operativas del estado de resultados de componentes financieros implícitos incluidos en las transacciones de compra y venta de activos.

3.3 Impuestos corrientes y diferidos

Tabla No. 3: Secciones aplicables y relacionadas		
Sección 7 Estado de Flujos de efectivo	Sección 29 Impuesto a las ganancias	Sección 35 Transición a la NIIF para PYMES

Fuente: NIIF PYMES

a) Divergencias entre NIIF PYMES y NIIF FULL.

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

En efecto, la Sección 29 de la NIIF PYMES requiere que los impuestos diferidos sean reconocidos usando un método basado en el estado de situación, el cual es fundamentalmente el método requerido por la NIIF FULL.

b) Divergencias entre NIIF PYMES y marco local.

La primera divergencia se encuentra en la definición de base fiscal. En las NIIF FULL, la base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. En la NIIF para PYMES la base fiscal es la medición conforme a una ley aplicable a punto de aprobarse, de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio.

La Sección 29 exige que la base fiscal de un activo se determine en función de las deducciones fiscales que estarían disponibles si la entidad recuperara el importe en libros del activo a través de la venta. La NIC 12 exige que la base fiscal se determine en función de la manera en que la entidad espera recuperar el importe en libros del activo. No obstante, la NIIF para las PYMES tiene en cuenta las expectativas de cómo se utilizará el activo en la contabilización del impuesto diferido (véase el siguiente punto).

La Sección 29 incluye un paso inicial para determinar los activos y pasivos por impuestos diferidos. No surge ningún impuesto diferido con respecto a un activo o pasivo si no se espera que haya un efecto en la ganancia fiscal cuando la entidad recupere o liquide su importe en libros. Este paso tiene en cuenta la forma prevista de recuperación del activo o de liquidación del pasivo. La NIC 12 no incluye este paso inicial en la contabilización del impuesto diferido.

La Sección 29 no incluye la excepción del reconocimiento inicial que contiene la NIC 12. La excepción del reconocimiento inicial prohíbe a la entidad reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen cuando el activo o pasivo tiene una base fiscal diferente de su importe en libros inicial, excepto en una combinación de negocios o en una transacción que afecte a la ganancia fiscal o contable. La Sección 29 no se pronuncia sobre este punto. Así, contiene excepciones distintas en el enfoque para diferencias temporarias relacionadas con activos o pasivos por impuestos diferidos que surgen de inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos. La NIIF para las PYMES limita la excepción a las inversiones en subsidiarias, asociadas, sucursales o negocios conjuntos extranjeros que sean de duración básicamente permanente. La NIC 12 limita la excepción al caso en que el inversor sea capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no se revierta en un futuro previsible.

Ahora, de acuerdo con la Sección 29, los activos por impuestos diferidos se reconocen en su totalidad menos una corrección valorativa, si corresponde, para reducir el importe en libros neto hasta el importe máximo con mayor probabilidad de que se realice contra la ganancia fiscal. La NIC 12 incluye un requerimiento de reconocimiento de un solo paso para la parte del activo por impuestos diferidos cuya realización es probable. De acuerdo con la Sección 29, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se miden utilizando los importes medios ponderados por la probabilidad de los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados por la entidad y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. La NIC 12 no se pronuncia sobre el tratamiento de esta incertidumbre en los importes fiscales.

Un punto final que es, de hecho, una diferencia entre la norma local frente las normas NIIF PYMES o FULL, es la necesidad de reconocer el impuesto al patrimonio como pasivo y disminución patrimonial, de manera que no procede el tratamiento contra activos diferidos o parciales de gasto.

c) Análisis de efectos esperados.

El uso del modelo del costo atribuido (véase párrafo 35.10 NIIF para PYMES) produce, de acuerdo con Estándares Internacionales, la necesidad de reconocimiento de un pasivo proporcional denominado impuesto diferido que es equivalente al porcentaje de renta que se aplica a la diferencia que se aplica a la diferencia entre el valor contable (importe en libros), que se aumenta por la valorización, y el valor patrimonial o el costo fiscal.

Cabe anotar, que para efectos de la transición, el párrafo 35.10h de las NIIF para PYMES, señala que no se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF, reconozca en la fecha de transición, activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros, de cualesquiera activos y pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve a un costo o esfuerzo desproporcionado. Esto quiere decir que es la administración de cada entidad quien mediante su juicio determina si debe reconocer o no los impuestos diferidos activos y pasivos de acuerdo con el esfuerzo que requiera para su cálculo, en consecuencia con base a su juicio es posible que haya o no divergencias entre las NIIF Full y PYMES.

3.4 Propiedades, planta y equipo

Tabla No. 4: Secciones aplicables y relacionadas	
Sección 16 Propiedades de Inversión	Sección 20 Arrendamientos
Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias	Sección 24 Subvenciones del Gobierno
Sección 25 Costos de Préstamos	Sección 27 Deterioro de Valor de los activos
Sección 34 Actividades Especiales	Sección 35 Transición a la NIIF para Pymes

Fuente: NIIF PYMES

a) Divergencias entre NIIF PYMES y NIIF FULL.

Las NIIF Full permiten usar el modelo de revaluación para medir propiedades, planta y equipo en periodos posteriores a su reconocimiento inicial. La NIIF para las PYMES no. En efecto, esta

prohibición implica que en el marco de PYMES todas las partidas de PPYE deben ser medidas por su costo menos depreciaciones acumuladas y cualquier pérdida por deterioro acumulada.

Las NIIF Full requieren una revisión anual del valor residual, la vida útil y el método de depreciación de las propiedades, planta y equipo. La NIIF para PYMES requiere una revisión sólo si hay algún indicio de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha anual sobre la que se haya informado.

Merece relevancia la referencia a los costos por préstamos de adquisición de activos aptos, como son la Propiedad, planta y equipo en la medida en que es viable su capitalización en el marco de NIIF Full pero no en NIIF PYMES.

b) Divergencias entre NIIF PYMES y marco local.

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

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

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

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

En las normas locales no se manejan de forma separada aquellos elementos de PPYE que se utilizan en la producción de bienes y servicios, los que van a ser abandonados, los que serán recuperados mediante una transacción de venta, o los elementos que se tienen para generar rentas y plusvalías que en el estándar internacional se clasifican de forma independiente, como propiedades de inversión, con sus consecuentes diferencias en el reconocimiento inicial y posterior.

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

Las NIIF establecen áreas de no aplicación de la NIC 16 en las PPYE, cuando la entidad pertenece a determinado sector, como es el caso del agrícola y el minero, mientras que las normas colombianas son generales sin establecer limitaciones en el alcance ni referir otro tipo de normas especializadas para determinados sectores de la economía.

Las NIIF hacen parte de un conjunto normativo integral, donde todas las normas se relacionan entre sí, mientras que las normas colombianas se fundamentan en descripciones generales y

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

c) Análisis de efectos esperados.

Se reporta un impacto derivado del uso de la política de costo o del costo atribuido (véase párrafo 35.10 NIIF PYMES) que representan la incorporación de las valorizaciones como componentes del costo. Para el caso del costo atribuido la situación produce, de forma simultánea, la necesidad de reconocimiento de un pasivo proporcional denominado impuesto diferido pasivo, que en algunos casos puede no implicar ningún reconocimiento en tanto se adviertan circunstancias de esfuerzo desproporcionado. Por otra parte, el uso del modelo del costo, implica la reversión del superávit por valorizaciones acumulado y las valorizaciones reconocidas en otros activos. Ha de tenerse en cuenta que éste es un impacto en el balance de apertura. En períodos futuros no se permite usar la política del valor razonable para las propiedades, planta y equipo.

Los efectos que el marco NIIF PYMES puede generar en las empresas pequeñas y medianas, en términos generales, resultan similares a algunos de los tratamientos de las empresas de servicios públicos que aplicaron el marco NIIF FULL, como se muestran a continuación:

- **El uso del costo atribuido (valor razonable) en los componentes de propiedades, planta y equipo e inversiones en la fecha de transición**, que representa la incorporación de las valorizaciones, registrada en otros activos, como componentes del costo. Esta situación, no produce, necesariamente, como ocurre en el impacto de NIIF Full el reconocimiento de un pasivo proporcional denominado impuesto diferido en el balance de apertura. Sin embargo, si es altamente probable que en períodos futuros deba ser reconocido en virtud de las diferencias existentes entre el nuevo valor contable (importe en libros), que se aumenta por la valorización, y el valor patrimonial o costo fiscal, que no resulta afectado.
- **El uso del modelo del costo**, por parte de algunas entidades, para la medición inicial y posterior de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo, que deriva en una disminución patrimonial por la reversión del superávit por valorizaciones acumulado y las valorizaciones reconocidas en los otros activos.
- **El reconocimiento o des reconocimiento (baja en cuentas) en el balance de los elementos de propiedades, planta y equipo recibidos o entregados a terceros**. La operación mediante contratos de mandato (comodato, administración, concesión) de muchas infraestructuras de servicios públicos, especialmente aquellas poseídas por entidades territoriales, crea una estructura en la que los activos entregados no aparecen en el balance de la entidad territorial o se reportan como bienes entregados a terceros, mientras que en la contabilidad del operador estas partidas se reportan por fuera de balance como bienes recibidos de terceros. Solo aquellos activos construidos en desarrollo del contrato de operación o concesión, formarán parte del balance reportado para efectos de vigilancia y control.

3.5 Litigios y provisiones

Tabla No. 5: Secciones aplicables y relacionadas	
Sección 21 Provisiones y contingencias	Sección 4 Estado de Situación Financiera
Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultado	Sección 19 Combinaciones de Negocios
Sección 28 Beneficios de empleados	Sección 35 Transición de la NIIF para PYMES

Fuente: NIIF PYMES

a) Divergencias entre NIIF PYMES y NIIF FULL.

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

b) Divergencias entre NIIF PYMES y marco local.

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

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

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

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

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

c) Análisis de Impactos en los pequeños y medianos prestadores

Se evidencian divergencias derivadas, principalmente, del impacto por el reconocimiento de provisiones por litigios derivados de las contingencias pasivas mantenidas por las empresas. Las Empresas prestadoras de servicios públicos mantienen registros en cuentas de orden de sus litigios y/o demandas, y estimaciones de provisiones para tales litigios en sus estados financieros que, en su mayoría, no han sido medidas en términos de su probabilidad y estimación de los costos de los sacrificios económicos futuros que pueden generarse.

3.6 Arrendamientos

Tabla No. 6: Secciones aplicables y relacionadas	
Sección 35 transición a las NIIF para PYMES	Sección 4 Estado de Situación Financiera
Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultado	Sección 25 Costos por Préstamos
Sección 20 Arrendamientos	

Fuente: NIIF PYMES

a) Divergencias entre NIIF PYMES y NIIF FULL.

En materia de operaciones de arrendamientos, la NIIF para PYMES contiene directrices técnicas similares a las contenidas en la NIC 17, y está redactada en lenguaje sencillo e incluye poca orientación sobre cómo aplicar los principios. De manera particular, la NIIF para las PYMES no requiere que un arrendador o arrendatario reconozca los pagos de un arrendamiento operativo de forma lineal si los pagos al arrendador están estructurados de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (en función de índices o estadísticas publicados) para compensar los incrementos de costo por inflación esperados del arrendador. Esta excepción a la base lineal no está incluida en la NIC 17 Arrendamientos.

b) Divergencias entre NIIF PYMES y marco local.

En cuanto al tratamiento de los arrendamientos, las normas contables colombianas se derivan de disposiciones tributarias. La clasificación como arrendamiento financiero u operativo depende de lo establecido en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario y en otras normas que lo reglamentan. En las NIIF la clasificación como arrendamiento financiero u operativo no depende del factor legal, sino de la esencia económica de la transacción y del grado en que los riesgos y ventajas inherentes al activo son transferidos a un tercero.

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

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

c) Análisis de efectos en las empresas pequeñas y medianas.

Se reporta un impacto de clasificación de arrendamientos financieros u operativos de acuerdo en que los riesgos y ventajas inherentes al activo son retenidos o transferidos a un tercero y no de acuerdo con reglas previstas en el Estatuto Tributario o similares.

3.7 Subvenciones del gobierno

Tabla No. 7: Secciones aplicables y relacionadas	
Sección 35 transición a las NIIF para PYMES	Sección 4 Estado de Situación Financiera
Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultado	Sección 24 Subvenciones del Gobierno

Fuente: NIIF PYMES

a) Divergencias entre NIIF PYMES y NIIF FULL.

En cuanto a *Subvenciones del gobierno y revelaciones sobre ayudas gubernamentales* una Pyme debe reconocer las subvenciones del gobierno así: a) Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles, b) Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento, c) Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo. Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

b) Divergencias entre NIIF PYMES y marco local.

En materia de las subvenciones, las NIIF requieren que sean medidas por el valor razonable. En la normatividad colombiana no existe referencia al tema de subvenciones del gobierno. Las NIIF requieren que las subvenciones sean reconocidas solo cuando exista seguridad razonable de que la entidad reciba la subvención. El reconocimiento se realiza como un ingreso diferido en el estado de situación financiera y transferida al resultado sobre una base sistemática.

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

c) Análisis de efectos en las empresas pequeñas y medianas.

Se reporta un impacto derivado del reconocimiento y la medición a valor razonable de las subvenciones recibidas.

3.8 Bienes y derechos recibidos y entregados a terceros.

a) Divergencias entre NIIF PYMES y marco local.

Muchos activos de las empresas prestadoras de servicios públicos (principalmente los poseídos por entidades territoriales en sectores de acueducto y alcantarillado) no son incorporados en el cuerpo del balance ni son depreciados. Estos se reflejan en las entidades territoriales como bienes entregados a terceros y en cuentas de orden de los operadores del servicio público. En

general, gran parte de estos activos están siendo usufrutuados mediante contratos de operación o concesión, contratos de comodato o convenios interadministrativos, pero en la información financiera se registran los costos de arrendamiento, de mantenimiento o relacionados más que el valor de los derechos de la explotación y los pasivos inherentes a su entrega, devolución, cambio o enajenación futura, cualquiera que sea el caso.

b) Análisis de efectos en las empresas pequeñas y medianas.

Por vía del reconocimiento del valor de estos derechos de uso y sus respectivas obligaciones futuras consideradas a valor presente se generarán cambios en las estructuras financieras y patrimoniales que son importantes, así como los efectos derivados en resultados futuros.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones del impacto global.

El estudio de impacto que se llevó a cabo para las empresas prestadoras de servicios públicos orientado a evaluar el efecto de la aplicación de las NIIF en convergencia con el marco Full, estableció que para las empresas de los sectores inherentes a Acueducto y Alcantarillado, Energía Eléctrica y Gas Natural, se podría presentar una disminución del patrimonio reconocido, de acuerdo con normas locales entre un 16% y 27%, siendo más gravoso para el sector de energía y poco relevante para las empresas de Gas Licuado.

Estas tendencias, de acuerdo con el estudio, surgen de una disminución de los activos del orden del 4% y un aumento de los pasivos del orden del 22% que se justifican en el balance de apertura, principalmente, por el uso del costo atribuido, aspecto que no difiere de las NIIF Full a las NIIF para PYMES - véase párrafo 35.10c NIIF para PYMES- y el uso del modelo del costo, que aplicarían algunas entidades para la valorización de elementos de propiedades, planta y equipo- aplicable también para las PYMES- hechos que derivarían, de igual forma, en una disminución del patrimonio debido a la reversión del superávit por valorizaciones acumulado y aquellas reconocidas en otros activos.

Por la misma vía, los pequeños y medianos prestadores deberán evaluar si todos los elementos incluidos en su balance cumplen con las definiciones de activos y/o pasivos. Así, es probable que al igual que en el marco de NIIF FULL, muchos prestadores PYMES concluyan que diversas partidas deberán ser dadas de baja en el balance de apertura, por no cumplir con los criterios de reconocimiento y en la misma dirección, deberán incorporar diversos activos dentro de su balance, posiblemente activos recibidos de terceros (leasing o subvenciones del gobierno), que cumplen con las condiciones definidas del marco conceptual.

Sin perjuicio de los aspectos anotados, hay dos circunstancias que podrían reducir estos efectos en el balance de apertura, en la medida en que no son aplicables, necesariamente en la fecha de transición y es la necesidad de cuantificar el impuesto diferido sobre las valorizaciones, que en el estudio preparado para los grandes prestadoras podrían oscilar en un 5.7%, y en el valor de los costos por préstamos que no se podrían capitalizar, evento sobre el cual no se dispone de información. Todo esto permite colegir, que la disminución patrimonial de la aplicación de las normas NIIF PYMES podrían representar disminuciones patrimoniales que

pueden fluctuar entre un 11% y 22%, si se mantienen constantes las condiciones y características de los componentes de las empresas más grandes.

En relación con los resultados futuros, es probable que las divergencias entre las normas Full y las PYMES sean totalmente diferentes, debido a las opciones políticas restrictivas y las restricciones de costo o esfuerzo desproporcionado que incluyen muchas de las secciones de las NIIF para las PYMES, pero no se cuenta con información suficiente para establecer una línea de comportamiento. Sin embargo, hay elementos que pueden significar cambios mayores en las PYMES como resultado de:

- a) La no aplicación de las depreciaciones futuras sobre valores revaluados, excepto por los incorporados en la transición.
- b) La no capitalización de los costos de préstamos acumulados.
- c) La generación de gastos por estudios y desarrollo.

Los ajustes producto de la aplicación de las NIIF para las PYMES, tenderán a normalizarse del corto al largo plazo por cuanto es de esperarse que en periodos futuros habrán menos amortizaciones de activos y pasivos, así como cambios en vidas útiles de activos productivos elementos que en su conjunto, muestran resultados favorables.

4.2 Reflexiones sobre aplicación por primera vez.

La sección 35 transición a las NIIF para las PYMES, corresponde al apartado equivalente a lo que en las NIIF Full es la NIIF 1: Aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El ajuste más representativo se presentó tal y como se mencionó con anterioridad, en la opción del uso del costo atribuido en los componentes de propiedades, planta y equipo (activo material) e inversiones (instrumentos financieros). Se resalta que el impacto será menos gravoso para las PYMES debido a exenciones que se incluyen en dicha norma como por ejemplo:

- a) El no-requerimiento de que una entidad que adopta por primera vez las NIIF para PYMES, reconozca activos o pasivos por impuestos diferidos,
- b) La posibilidad de que una entidad no separe los componentes de pasivo y patrimonio de instrumentos financieros compuestos,
- c) No aplicar ciertos párrafos de los acuerdos de concesión de servicios,
- d) La posibilidad que le permite a la entidad no determinar, a la fecha de transición de las NIIF para PYMES, si un acuerdo contiene un arrendamiento en lugar de considerarlo en la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor,
- e) Excepciones de impracticabilidad en cuanto a la reexpresión,
- f) Información a revelar simplificada para cada una de las secciones, entre otros.

Es así como la opción del costo atribuido no producirá para los pequeños y medianos prestadores la necesidad del pasivo proporcional denominado impuesto diferido. De igual forma, en el periodo de transición se resalta como ajustes representativos, la amortización de los cálculos actuariales y el reconocimiento de obligaciones laborales a largo plazo, el incremento de las provisiones por deterioro para la cartera de servicios públicos y otros deudores (utilización de valores presentes), la baja en cuenta de partidas contabilizadas como otros

activos y el incremento de provisiones por litigios derivadas de las contingencias pasivas mantenidas por las empresa.

4.3 Conveniencia y pertinencia del marco PYMES vigente.

La diferencia más representativa entre el Marco NIIF Full y NIIF para PYMES, más que en el reconocimiento y medición de las operaciones, salvo por la aplicación del modelo del valor razonable para la medición de recurso en períodos futuros, radica en las revelaciones de información y generación de reportes, por cuanto las segundas, en función del costo-beneficio, no tienen el carácter de satisfacer necesidades de rendición de cuentas. De hecho esta situación tiende a converger más si se tiene en cuenta que IASB viene evaluando la posibilidad de hacer compatibles las políticas de uno y otro marco, manteniendo en el caso de NIIF PYMES un abanico de políticas más flexibles, dentro de las cuales podrían estar incorporadas las de NIIF Full.

Esto permite colegir, que descontados los esfuerzos de las revelaciones que implica el marco NIIF FULL, el marco NIIF PYMES, puede llegar a tener los niveles de complejidad, juicios de valor, criterios de medición y tratamientos en función de la vocación y destinación de recursos que, incorporados en las NIIF FULL, generarán impactos de relevancia en el corto plazo en las empresas prestadoras de servicios públicos pequeñas y medianas. De hecho, es posible que los efectos sean mayores por cuanto estas empresas, en su mayoría, es posible que no cuenten con los recursos financieros, tecnológicos y humanos que les permita asumir con facilidad un cambio de entendimiento de los marcos normativos para generar y presentar la información contable.

Finalmente, en el contenido del presente documento se ha explicado que el marco NIIF PYMES que se presentó como recomendación del Consejo Técnico, puede llegar a ser radicalmente modificado en los próximos tres años, por parte de IASB, de manera que cuando las empresas tengan que aplicarlo, en principio el 1 de enero de 2015, se encontrarán con otro marco distinto al definido. Esta consideración debe ser tomada en cuenta bien para alertar a las empresas sobre los posibles impactos que pueden presentarse o bien, en una potencial necesidad de establecer un proceso de divulgación y aprendizaje con antelación a la promulgación de las nuevas normas.