

IMPLEMENTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF): EFECTOS EN LOS ESTADOS CONTABLES DE UNA INSTITUCIÓN DE EDUCACIÓN SUPERIOR

IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL FINANCIAL INFORMATION RULES (IFRS): EFFECTS IN THE ACCOUNTING STATEMENTS OF A HIGHER EDUCATION INSTITUTION

María Pacheco Barros¹
Antonio Pérez Llanos²
Tatiana Mercado Covo³

Resumen

Este artículo analiza los impactos ocasionados en la información financiera de una IES por la aplicación de las NIIF, enfatizando las variaciones producidas en la cuenta PPYE. Metodológicamente, la investigación se desarrolló desde un enfoque crítico-reflexivo, y tuvo un alcance descriptivo-analítico. Para ello se documentó el proceso de convergencia entre las normas locales y las internacionales, contrastando la información contable de la institución antes y después de la implementación de las NIIF. Se evidenciaron cambios en la composición de los estados financieros de la IES, con variación incremental sobre el rubro de PPYE, mejorando el efecto de los indicadores financieros y siguiendo la tendencia de crecimiento con respecto a los resultados de otras investigaciones que utilizaron el costo atribuido durante la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA).

Palabras clave: NIIF, efecto financiero, PPYE, convergencia, normas contables.

Abstract

This paper analyzes the impacts caused in the financial information of an IES for the application of IFRS, emphasizing the variations produced in the PPYE account. For this, the process of convergence between local and international standards was documented, contrasting the accounting information of the institution before and after the implementation of IFRS. Changes in the composition of the financial statements of the IES were evidenced, with incremental variation on the PPYE item, improving the effect of the financial indicators and coinciding with the growth trend with respect to the results of other investigations that used the attributed cost during the preparation of the Opening Statement of Financial Position (ESFA).

Key words: IFRS, financial effect, PPYE, convergence, accounting standards.

Fecha de recepción: Junio de 2019 / Fecha de aceptación en forma revisada: Noviembre 2019

¹ Magíster en Ciencias Contables. Docente Tiempo Completo Corporación Universitaria del Caribe (CECAR). <https://orcid.org/0000-0003-2034-3820> Docente-investigadora Corporación Universitaria del Caribe (CECAR). Email: maria.pachecob@cecar.edu.co

² Magíster en Ciencias Contables. Instructor Área contable SENA. Email: ajperezll@sena.edu.co <https://orcid.org/0000-0002-4667-8701>

³ Magister en Ciencias Contables con énfasis en NIIF, Magister en Educación con Énfasis en Investigación. Docente-investigadora Corporación Universitaria del Caribe (CECAR). Email: tatiana.mercado@cecar.edu.co <https://orcid.org/0000-0002-6540-9988>

Introducción

Uno de los múltiples efectos visibles de la globalización se ha dado en torno a las formas de registrar las operaciones económicas sobre el intercambio de bienes, servicios y flujos de capitales el fenómeno de la globalización de la economía y sus manifestaciones expuestas por la continua globalización de los negocios y de las inversiones, generan la necesidad de elaborar normas contables que sean utilizadas en los distintos mercados internacionales (Archer, Delville, & McLeay, 1995). Así, en la búsqueda de uniformidad y mejoramiento de la práctica contable para la universalización del lenguaje de negocios, se han generado iniciativas como la creación en 1.973 del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés), de la mano de especialistas representantes de países desarrollados.

El IASC propone la integración de la práctica contable mediante “una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad” (Portal NIC-NIIF, S.F., párr. 2), contribuyendo al desarrollo financiero, mejoramiento de los niveles de calidad de la contabilidad, recuperación de la confianza pública y por lo tanto al crecimiento económico. Un cuerpo sustancial de normas internacionales de contabilidad (NIC-IAS, por sus siglas en inglés), interpretaciones, guías y otros documentos relacionados, fueron el trabajo de la IASC desde su creación hasta el año 2001, fecha en la que fue reestructurada dando origen a la Fundación IASB (International Accounting Standards Board) con sede en Londres, que continuó con la responsabilidad de la emisión de normas internacionales de información financiera y entre sus objetivos principales tiene la de promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas. Por su consistencia, estas normas fueron acogidas por la mayoría de países, convirtiéndose en el lenguaje dominante para la contabilidad⁴.

La implementación de las NIIF en Colombia inició con la expedición de la Ley 1314 de 2009, que oficializó los principios de contabilidad generalmente aceptados, iniciando así, un proceso de convergencia liderado por el Gobierno Nacional y las autoridades de regulación y normalización técnica. Con la aplicación de las NIIF, cambió también la forma de reconocimiento, medición y revelación de las partidas incorporadas en los estados financieros, ocasionando variaciones con respecto a las cifras que venían siendo tratadas bajo los decretos 2649 y 2650 de 1993 en la normatividad colombiana. Estas variaciones afectan los resultados de la información financiera en las organizaciones, configurando una nueva estructura que implica indicadores financieros que son insumos para la toma de decisiones. Uno de esos indicadores es la cuenta Propiedad Planta y Equipo, en la cual se centra el presente estudio, según Hindery (2013) “el examen de los estados financieros permitió establecer parámetros para dimensionar la importancia de las PPE dentro de los activos totales de las empresas”. La unidad de análisis seleccionada fue una institución universitaria de educación superior, teniendo en cuenta la importancia de dicha cuenta (50,8%) dentro de su conjunto de activos⁵.

⁴ Esto, sin embargo, se ha logrado con el apoyo de organismos internacionales como: El Banco Mundial (BM), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Fondo Multilateral de Inversiones (FOMIN), la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Comité de Basilea, el G20, la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), y organismos regionales como el Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas Internacionales de Información Financiera- (GLENIF), entre otros, que han aunado esfuerzos para procurar estabilidad financiera y desarrollo económico mediante el uso de prácticas contables homogéneas y de calidad que contribuyan a evitar crisis financieras y actos de corrupción.

⁵ Se examinaron aspectos como la elección de políticas contables y criterios de reconocimiento, medición y ajustes que impactaron la información durante la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA).

La cuenta Propiedad, Planta y Equipo (PPYE) es un activo de considerable representación dentro de las partidas que conforman el estado de situación financiera de la mayoría de las empresas, sobre todo las del sector terciario de la economía⁶. La medición inicial de este activo —que puede ser medido al costo histórico bajo la norma local como también desde la norma internacional— varía al realizar el tratamiento contable bajo la NIIF, que incorpora conceptos como la estimación de los costos por desmantelamiento, la deducción del costo de la financiación en la adquisición, la capitalización de intereses para los activos aptos, y otros necesarios para que el activo pueda operar conforme a lo descrito por la gerencia. Para la medición posterior es posible optar por el modelo del valor revaluado, que corresponde a su Valor Razonable (VR) en el momento de la revaluación —no prevista bajo norma local— o por el modelo del costo, que en ambos casos requiere del reconocimiento de las pérdidas por deterioro a que haya lugar. Todo ello afecta los resultados de la información financiera, dando lugar a una nueva estructura, lo cual es pertinente examinar para determinar los efectos financieros ocasionados por la aplicación de las NIIF y que pueden ser analizados contrastando los estados financieros preparados bajo norma local e internacional.

A esa nueva estructura, se aplican herramientas de análisis financiero que den cuenta de los cambios y otros aspectos descriptivos acerca del efecto financiero sobre la cuenta PPYE por la implementación de las NIIF, utilizando la información contable durante el periodo de transición entre el marco normativo local y el internacional, correspondiente a la unidad de análisis. La entidad objeto de investigación es una Institución de Educación Superior (IES) de carácter privado y sin ánimo de lucro, fundada en el año 1976 en el departamento de Sucre (Col). Este artículo corresponde a la síntesis de resultados de dicha investigación y se compone de cuatro subsecciones. En la primera se exponen algunos de los principales antecedentes de las normativas contables, y se especifican aspectos de las normas que incumben a las IES, para posteriormente describir la importancia de la cuenta PPYE. En la segunda parte se describe brevemente el procedimiento empleado para el desarrollo de la investigación y en la tercera se describen los principales hallazgos. Finalmente, en la cuarta y quinta sección, se aporta la discusión y las conclusiones.

Antecedentes

La necesidad de uniformidad en la práctica contable se presenta como uno de los efectos de la globalización de los mercados, y ha estado referida a la búsqueda de principios y reglas comunes en materia de reconocimiento de los elementos de los estados financieros, de la medición de esos elementos, y la presentación o revelación de la información (Gil y Ruiz, 2009). El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) “fue el primero en intentar emitir normas de contabilidad internacionalmente. En 1973, pocos países tenían comités o juntas cuyas recomendaciones influenciaran el curso de la práctica contable” (Zeff, 2012, p. 7). El IASC funcionó como organismo emisor de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y sus interpretaciones hasta el año 2000, para luego transformarse en la Fundación IASCF (conocida como la Fundación IFRS). En esa nueva etapa, la fundación crea en el año 2001 la Junta de Normas Internacionales⁷, organismo que continuó la tarea de emisión de Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) bajo la supervisión de la Fundación de Comité de Normas Internacional de contabilidad (IASCF) y el apoyo del Consejo Asesor de Normas

⁶ Incluye servicios como el transporte, la salud, la educación, el sector financiero, etc.

⁷ IASB, por sus siglas en inglés.

(CAN) y por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).

Entre otros, los beneficios de aplicación de las NIIF son: acceso a mercados de capital, transparencia en las cifras de los estados financieros, información consistente y comparable, mismo lenguaje contable y financiero, reducción de costos, herramienta para la alta gerencia en la toma de decisiones, modernización de la información financiera, simplificar la preparación de los estados financieros (Deloitte, 2016). Debido a ello, la mayoría de los países latinoamericanos han incorporado estas normas a sus prácticas contables, y a nivel general, más de 130 países están aplicando o han dado pasos importantes en la aplicación de las NIIF, según registros del IASB.

Según De Larrea (1997), llevar una contabilidad internacional es un proceso irreversible, inevitable e indispensable, dada la necesidad de una concreta información competente, de calidad y con valor contributivo para la toma de decisiones por parte de los usuarios de la misma en un contexto de internacionalización. Ello obliga a los países a convertir los principios y las leyes vigentes en nuevas formas de interpretar la información. Clarkson (2011) encuentra que hay un mayor impacto en los países basados en códigos —como el caso colombiano— que en los países de ley común. Este resultado es consistente con la teoría de que las NIIF están mucho más cercanas a los países de ley común como el Reino Unido, que además manejan informes integrados de contabilidad con puntos fuertes como “la recolección de evidencias cuantitativas sólidas, relevancia, confiabilidad, materialidad, comparabilidad y aseguramiento, para explicar el discurso de la sostenibilidad en el lenguaje lógico para la toma de decisiones organizacionales de la IES” Hassan, Adhikariparajuli y Fletcher (2019). Así, para la economía colombiana resulta clave ofrecer los medios que permitan atraer inversiones y acceder a mercados internacionales de capitales, requiriendo normas de alta calidad en materia de contabilidad, revelación de información financiera y aseguramiento de la información, para proyectar confianza, transparencia y comparabilidad en los estados financieros (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2012). La confianza y transparencia le asegura al inversionista que su inversión no estará sometida a un fraude económico, entendiendo por este “un delito basado en el engaño y se comete para obtener beneficios económicos” Bakhtigozina (2018).

Para acceder a la inversión extranjera y a mercados internacionales de capitales es necesario ofrecer los medios que permitan atraer inversiones para promover el desarrollo, y de esta manera generar empleo e imprimirle la dinámica suficiente a la economía nacional, lo cual requiere normas de alta calidad en materia de contabilidad, revelación de información financiera y aseguramiento de la información, para proyectar confianza, transparencia y comparabilidad en los estados financieros. Es en este contexto que se requiere desarrollar normas e instrumentos que apoyen las relaciones comerciales, productivas y de inversión. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2012).

Cabe mencionar que el decreto 2649 de 1993 constituye una adaptación de las NIC emitidas, en su momento, por el IASC (hoy IASB) y de los FASB emitidos por el Financial Accounting Standards Board vigentes, pero que con el paso del tiempo han perdido vigencia, porque mientras en Colombia quedaron regladas por efecto de la estabilidad que procuran los decretos y las normas jurídicas, en el mundo los estándares han evolucionado permanentemente con las nuevas realidades económicas (López y Zea, 2011). Posteriormente, siguiendo la tendencia de la globalización, entró en el ámbito mundial de la armonización contable, mediante la expedición de la Ley 1314 de 2009 y los marcos técnicos normativos contenidos en sus

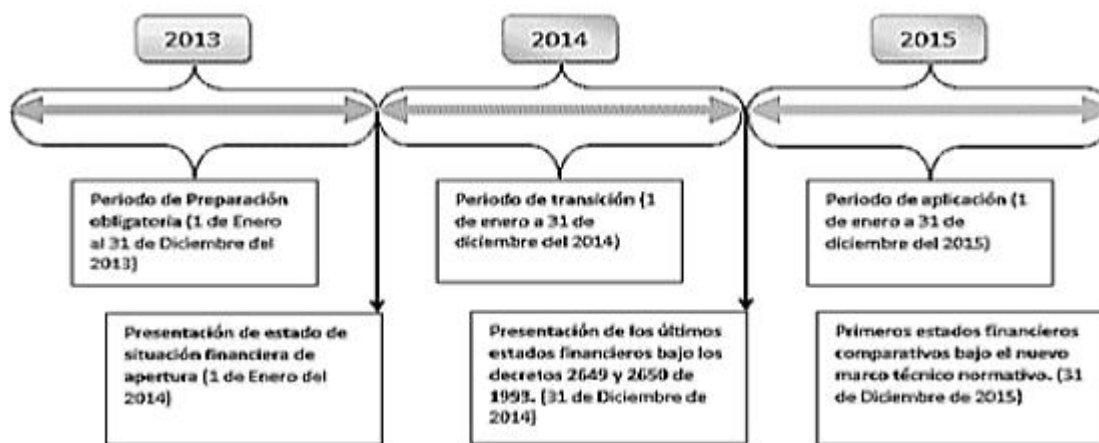
decretos reglamentarios, junto a un cronograma de aplicación y procedimientos requeridos durante el proceso de convergencia hacia las NIIF.

En términos generales la Ley 1314 de 2009 establece que:

La relevancia en función del interés público; denominación del proceso como de convergencia de normas con estándares internacionales; exclusión de la contabilidad pública y la de costos; define los obligados a llevar a contabilidad; determina la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las normas contables y de información financiera; marca como referentes de la convergencia los estándares internacionales, las mejores prácticas y la evolución de los negocios; define como autoridades del proceso al Gobierno, desde los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo como autoridades de regulación, al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como autoridad de normalización y a las superintendencias como, exclusivamente, autoridades de vigilancia (Muñoz, Álvarez y Ortiz, 2014, p. 6).

Para realizar el proceso de convergencia, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) presentó al Gobierno Nacional el documento de direccionamiento estratégico acompañado de un plan de trabajo, y propuso clasificar las empresas en tres grandes grupos diferenciales de preparadores de información financiera. Cada uno de los grupos (1, 2 y 3) aplica un marco técnico normativo diferente: el Grupo 1 aplica NIIF plenas, el Grupo 2 aplica NIIF para Pymes y el Grupo 3 aplica contabilidad simplificada.

Figura 1. Cronograma- Grupo 1



Fuente: los autores, con base en el Decreto 2784 de 2012.

La Institución de Educación Superior (IES) analizada en este caso, asumió lo establecido por la ley para el Grupo 1.

Instituciones de Educación Superior (IES) y la transición normativa contable

Entre los diferentes ministerios del Estado colombiano, el Ministerio de Educación Nacional (MEN) cuenta con uno de los presupuestos más altos⁸, constituyendo uno de los pilares por el cual se busca fortalecer los procesos de desarrollo y competitividad en el país y sus regiones.

⁸ Solo en 2018 correspondió a \$35.3 billones.

La Ley 1314 de 2009 establece que todas las personas, naturales o jurídicas, están obligadas a llevar contabilidad, sin excepciones entre aquellas con o sin ánimo de lucro. Así, las IES deben, conforme a la citada ley, desarrollar procesos de convergencia hacia las normas internacionales, adoptando nuevas políticas contables y realizando ajustes y reclasificaciones. Determinar los efectos financieros de los cambios normativos contables implica, en primer lugar, examinar las variaciones entre las cifras del Balance General que venían siendo tratadas bajo los parámetros del decreto contable colombiano (2649 de 1993) y el nuevo estado financiero (ESFA) construido con las políticas de las NIC/NIIF, que requiere de la aplicación de la NIIF 1 (Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información financiera). Esta es tenida en cuenta solo en la elaboración del ESFA al inicio del periodo de transición; con la finalidad de construir un punto de partida adecuado para la aplicación de las NIC/NIIF.

Las diferencias obedecen a la utilización de criterios de reconocimiento y medición que distan entre PCGA colombiano y la normatividad internacional, dando origen a la construcción de políticas contables a tener en cuenta durante los registros de las operaciones. Esas variaciones se reconocen directamente contra la cuenta del patrimonio, ganancias acumuladas u otra categoría dentro de las cuentas del patrimonio. Razón por la cual, las políticas contables juegan un papel fundamental en la determinación de las diferencias de los marcos normativos que obedecen a juicios profesionales y estimaciones realizadas bajo diferentes criterios que dan origen a reclasificaciones, recálculos y ajustes que proporcionan una nueva información financiera más fiable y relevante. El tratamiento de las políticas contables en las NIC/NIIF aplicables al Grupo 1 se encuentra definidas en la NIC 8 y corresponde al conjunto de “principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros” (International Accounting Standards Committee, 2005, p. 1).

Los juicios o criterios utilizados en las políticas contables orientan el reconocimiento de las partidas dentro de los estados financieros y deben ser coherentes con lo descrito en la NIC/NIIF para cada tipo de transacciones. Por ejemplo, las políticas para el reconocimiento, medición y revelación de las partidas de propiedades, planta y equipo deben ser coherentes con lo dispuesto en la NIC 16.

Adicionalmente, Contaduría General de la Nación (2015) emitió la Resolución 643:

La Contaduría General de la Nación, en el marco de sus competencias legales y constitucionales, emite la Resolución 643 de 2015, por la cual expide el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior, el cual será empleado para efectos de reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio de los marcos técnicos normativos de contabilidad que resulten aplicables a cada institución, y que sean expedidos por el Gobierno Nacional o la Contaduría General de la Nación, en desarrollo de sus competencias y funciones, para lo cual las Instituciones de educación superior realizarán la homologación respectiva (párr. 1).

Esta Resolución dispone el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior para el reporte de información financiera al MEN, a partir del 1 de enero de 2017, excepto para las instituciones de educación superior sujetas al ámbito del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales tiene vigencia a partir del 1 de enero de 2018.

El rubro Propiedades, Planta y Equipo (PPYE)

En la tabla 1 se observa un comparativo de la cuenta PPYE bajo el Decreto 2649 de 1993 y la norma internacional en la NIC 16, 36, 40 y la NIIF 5, en la que se describen las principales características de los tratamientos contables.

Tabla 1. Comparativo de la propiedad planta y equipo Decreto 2649 del 1993 Vs NIC 16, 36, 40 y NIIF 5.

NORMA COLOMBIANA	NORMA INTERNACIONAL
NIC 16 (2005). PPYE	
Costo histórico	Modelo del costo o modelo de revaluación (Valor Razonable)
Los descuentos por pronto pago se reconocen como ingresos	Los descuentos por pronto pago se tratan como menor valor del activo
Se realizan avalúos al menos cada tres años y se registra la valorización o provisión según corresponda	La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios de valor que experimenten las propiedad, planta y equipo. Los elementos de PPE que experimenten cambios significativos y volátiles en su valor razonable, necesitarán revaluaciones anuales. Para los que presenten variaciones insignificantes será suficiente revaluaciones hechas cada tres o cinco años. Se requiere prueba de deterioro de valor de los activos.
El superávit por valorización no es susceptible de repartirse.	El superávit por revaluación se puede ir trasladando a la cuenta de ganancias retenidas de acuerdo a la vida útil que le falte al activo
Las disminuciones de valor se registran como provisión	Las disminuciones del valor de los activos se reconocen directamente en el costo del activo y su contrapartida es un gasto si el activo se mide por el modelo del costo, si es por el modelo del valor revaluado, se disminuye inicialmente el superávit por revaluación si existe, y la diferencia se lleva a gastos
No establece el tratamiento para segregar un activo en sus componentes representativos para efectos del cálculo de la depreciación	Un activo se puede separar si los componentes tienen vidas útiles diferentes o si su costo es muy representativo sobre el valor total del activo
Se permite la capitalización de intereses	Se permite la capitalización de intereses en casos muy limitados (NIC 23- activos aptos o cualificables)
Se reconoce impuesto diferido únicamente por las diferencias en las vidas útiles fiscales y contables	Se reconoce el impuesto diferido por las diferencias contables y fiscales que aparecen en la NIC 12

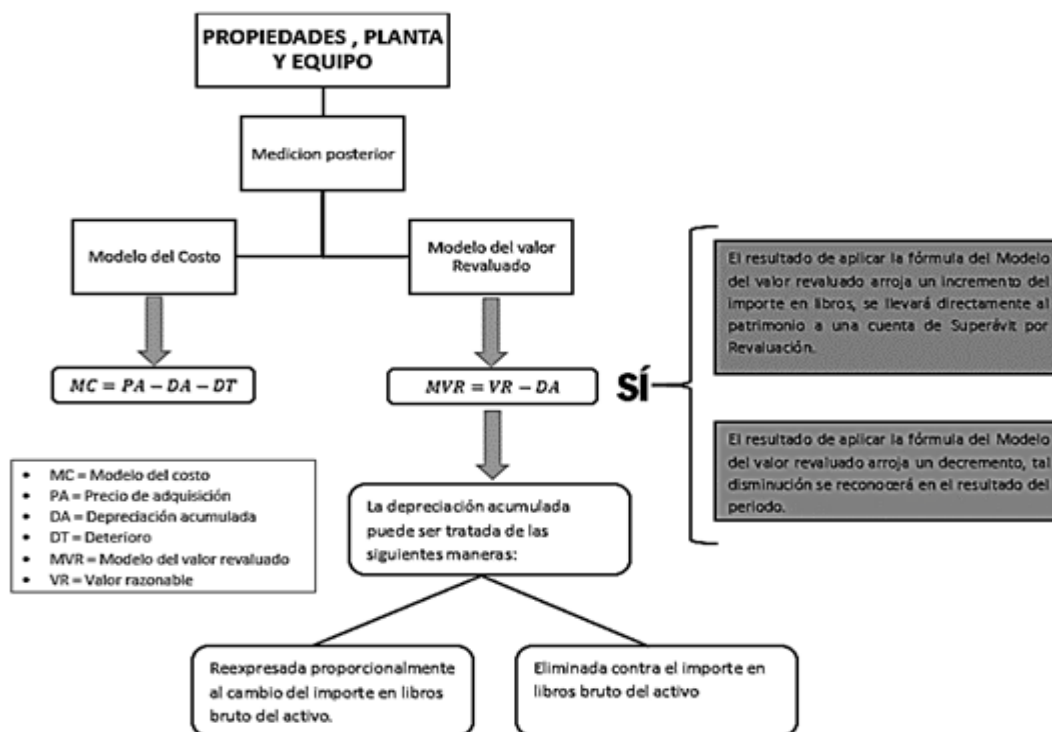
Generalmente vidas útiles fiscales y se revisan en caso de adiciones o mejoras	Cada año se deben revisar las vidas útiles, los métodos de depreciación y el valor de salvamento para cada activo
La depreciación del periodo se calcula con base en el costo	La depreciación del período se calcula con base en el costo revaluado si se utiliza el modelo del valor revaluado, en caso contrario será el valor en libros, el cual está afectado por las pérdidas de deterioro de valor
El activo se empieza a depreciar cuando se empieza a usar	El activo se empieza a depreciar cuando esté listo para ser usado
No se consideran costos de desmantelamiento	En el costo del activo se debe tener en cuenta el valor estimado de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta
La depreciación se suspende cuando el activo no está en uso	El activo se sigue depreciando así no esté en uso
NIC 36 (1998). DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	
La norma colombiana no presenta una normatividad específica para el deterioro de activos	Aplica normas de deterioro para crédito mercantil y activos intangibles adquiridos en combinación de negocios
Se reconocen provisiones para protección de activos	Anualmente se debe revisar si hay indicios de pérdida por deterioro
No se incluye el concepto de Unidad Generadora de Efectivo	Se establece el concepto de Unidad Generadora de Efectivo (Grupo más pequeño de activos que genera entradas de efectivo independientes de las entradas generadas por otro activo o grupo de activos)
NIC 40 (2004)	
Las propiedades de inversión se reconocen como propiedad, planta y equipo. Las propiedades de inversión se valoran a su costo histórico.	Todos los bienes inmuebles que generan renta o beneficios diferentes de su uso, se deben clasificar y presentar como propiedades de inversión. Su medición posterior se puede realizar por el modelo del valor razonable o modelo del costo. Cuando las propiedades de inversión se reconocen según el modelo de valor razonable se suspende la depreciación y al final de cada periodo contable se ajusta su valor de acuerdo al valor razonable, llevando el ajuste a los resultados del período
	Se exigen más revelaciones que en la norma colombiana
	La presentación de estos activos en los estados financieros se realiza de manera separada
NIIF 5 (2001). ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS	
No se define el criterio de activos no Corrientes disponibles para la venta,	Define claramente los criterios que deben cumplirse para que un activo pueda ser clasificado

estos se presentan de acuerdo a la naturaleza del activo: propiedad, planta y equipo, intangibles u otros activos	como disponible para la venta, dando directrices para su reconocimiento y valoración
Los activos disponibles para la venta se reconocen al costo y se determinan las provisiones por contingencias asociadas al activo	Se requiere que los activos clasificados como disponibles para la venta se clasifiquen como tal. Se reconocen inicialmente al menor entre el valor en libros del activo o su precio de compra y su valor razonable neto. Al final del período contable se debe determinar si el activo ha sufrido pérdida por deterioro de valor, en cuyo caso la pérdida se registrará en los resultados del período. Se suspende la depreciación del activo mientras esté clasificado como disponible para la venta

Fuente: los autores, con base en Muñoz, Álvarez y Ortiz (2014)

La medición posterior al reconocimiento inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo se ilustra en la figura 2.

Figura 2. Medición posterior de propiedad, planta y equipo



Fuente: los autores

El Valor Razonable (VR) en la medición posterior de los activos se trata en las NIC 16, 38 y 40, siendo la principal premisa del IASB la obtención de una información más relevante para la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera. Sin embargo, su aplicación ha suscitado críticas y debates acerca de la fiabilidad de la información obtenida a

VR, pues se obtiene a partir de supuestos o estimaciones y no a partir de información basada en transacciones reales (Navarro y Pérez, 2009).

Algunos defensores del contenido informativo actualizado del que goza el VR y su generación de valor en los activos de la compañía, afirman que el reconocimiento a VR es una forma de adaptarse a los cambios y acercan la información contable a la “imagen fiel” o “realidad económica de las empresas” (Gómez y Álvarez, 2013, p. 452).

Aspectos metodológicos

La investigación se desarrolló desde un enfoque crítico-reflexivo “El pensamiento crítico es el proceso de buscar, obtener, evaluar, analizar, sintetizar y conceptualizar la información como una guía, para desarrollar el pensamiento con autoconciencia y la capacidad de usar esta información agregando creatividad y tomado riesgos” Jiménez; Cárdenas y Velázquez (2019). Y tuvo un alcance descriptivo-analítico. Para determinar el impacto de la implementación de las NIIF en los estados contables de la IES objeto de análisis, se desarrolló un procedimiento en tres etapas. En la primera se diseñaron los instrumentos para el levantamiento de información, así como la selección de la información contenida en documentos varios. En la segunda etapa se aplicaron los instrumentos, teniendo como fuentes primarias de información a funcionarios de las áreas administrativa y contable de la IES. En la tercera etapa se sistematizó y analizó la información.

Resultados

Además de los procesos de entrevistas, el levantamiento de información incluyó, entre otros, el análisis de los estados financieros de la IES. Los hallazgos evidencian variaciones en los grupos de activos de la partida PPYE, producto de la implementación de NIIF. Se observa (tabla 2) que la partida PPYE de la IES, tuvo una variación incremental, pasando de \$ 28.296.540.859 bajo PCGA a \$ 30.505.957.646 bajo NIIF, originando una variación absoluta de \$ 2.209.416.788.

Tabla 3. Variaciones en activos de la cuenta PPYE

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	PCGA	NIIF	DIFERENCIA
Terrenos	1.246.114.149,25	16.978.924.635,47	8.902.090.486,22
Construcciones en curso	25.739.778,00	25.739.778,00	-11.687.852,00
Construcciones y edificaciones	8.773.715.839,87	8.692.632.424,09	-890.045.751,78
Maquinaria y equipo	3.713.087.393,40	879.680.020,80	-
			2.860.710.374,60
Equipo médico y científico	263.189.549,00	81.309.549,00	-245.965.634,00
Muebles, enseres y equipos de oficina	4.242.503.273,00	1.751.547.440,70	-
			3.029.702.569,30
Equipos de comunicación y computación	1.769.313.749,00	551.739.806,03	-
			1.828.539.063,97
Equipo de transporte, tracción y elevación	115.890.000,00	22.847.999,52	-93.042.000,48
Acueductos, plantas y redes	98.351.319,00	-	-

Derechos (bienes en arriendo leasing)	-	607.154.831,00	607.154.831,00
Otras prop., planta y equipo (bienes de arte y cultura)	-	914.381.162,00	914.381.162,00
Valorización de Propiedad, planta y equipo	18.982.390.337		
Depreciación acumulada	-10.933.754.528		
TOTAL	28.296.540.859,52	30.505.957.646,61	2.209.416.788,09

Fuente: los autores, con base en estados financieros de la IES

Se debe tener en cuenta que dentro de la partida analizada de PPYE bajo los PCGA locales por valor de \$28.296.540.859 se encuentran incluidas las valorizaciones de PPYE y se excluyen las depreciaciones de la misma.

Por otra parte, la tabla 4 resume los principales efectos de la implementación de las NIIF. Como se puede observar, el indicador endeudamiento total presenta una variación en puntos porcentuales del 1.7245 entre los PCGA y las NIIF. Incremento generado por la disminución de las cuentas de activo deudores comerciales, desaparecen las cuentas de cargos diferidos y obras de arte.

Tabla 4. Resumen de los efectos financieros por implementación de las NIIF, expresados en porcentajes, puntos porcentuales y puntos básicos

RAZON	PCG A	Efecto	NIIF	Variación porcentual % (C)	Puntos porcentu ales (D)	Puntos básico s (E)
	A		B	$C = ((B/A) - 1) * 100$	$D = B - A$	$E = D * 100$
Análisis vertical	50,79 %	Aumento a	58,72 %	15,61%	7,9274	792,7
Endeudamiento total	31,90 %	Aumento a	33,63 %	5,41%	1,7245	172,4
Endeudamiento del activo fijo	30,63 %	Disminu ye a	24,53 %	-19,92%	-6,1015	-610,1
Financiamiento a corto plazo	7,25 %	Aumento a	19,08 %	163,06%	11,8259	1182,6
Respaldo del endeudamiento del activo fijo	74,59 %	Aumento a	89,38 %	19,83%	14,7900	1479,0
Rotación de activos fijos	4,03	Disminu ye a	1,22	-69,78%	-2,8086	-281

Fuente: los autores, con base en estados financieros de la IES

En cuanto al endeudamiento de activos fijos, se evidenció que un 30,63% de estos son financiados por obligaciones de largo plazo bajo PCGA, y con la implementación de las NIIF esta relación disminuye a 24,53%. La razón de esta variación consiste en que los activos fijos aumentaron en 8,9% en la implementación, no solo como efecto de la revalorización de los activos al VR, sino por la incorporación en los estados financieros de los activos bajo leasing. Las obligaciones de largo plazo se incrementaron en 12,78%. En la medida que los activos fijos

aumentan más que las obligaciones de largo plazo, el indicador disminuye indicando que la empresa está financiando los activos fijos con patrimonio.

En lo que respecta a financiamiento a corto plazo, los pasivos corrientes se incrementan con la implementación en 145,3% porque el ingreso recibido por anticipado —el cual fue reclasificado como un pasivo corriente— generó un incremento significativo en los pasivos corrientes. Por lo tanto, la razón financiera de corto plazo varía de 7,25% a 19,08% incrementándose en 11,83 puntos porcentuales. Las PPYE no incidieron significativamente en esta variación.

El respaldo de endeudamiento del activo fijo muestra que el patrimonio financia totalmente el activo fijo de la IES, dándole mayor solvencia frente a sus acreedores. La variación de este indicador pasó de 74,59% con valores PCGA a 89,38%. La variación en puntos porcentuales fue de 14,79 debido a que: primero el rubro de PPYE se incrementó significativamente y adicionalmente el rubro de patrimonio disminuyó, lo que generó un incremento del indicador, reduciendo su solvencia económica frente a los acreedores, pero aún el patrimonio sigue financiando el activo fijo. Variación generada solo por un cambio de normatividad al presentar los distintos rubros del balance a valores ajustados a su valor razonable.

Los activos fijos bajo PCGA, muestran una rotación de 4,03 indicando que por cada peso de invertido en activos fijos estos generan \$4,03 de ventas.

Mientras que, al realizar el mismo análisis a los activos fijos después de la implementación, la rotación fue de 1,22 indicando que por cada peso invertido en Activos fijos genera ventas de \$1,22. La variación se debe a que bajo la NIIF los activos fijos se analizan teniendo en cuenta valores revaluados, mientras que bajo las PCGA se analiza al costo. Por lo tanto, los valores tomados para analizar sufren un impacto, ya que las cifras de los activos fijos pasan de \$28.296.540.859 (incluida las valorizaciones) a \$30.819.033.443, lo que disminuye este indicador.

También se analizó el resultado del total de los activos de la IES, que bajo normas locales ascendía a \$55.712.133.863 y luego de la conversión a NIIF la cifra resultante descendió a la suma de \$51.953.294.105, con una diferencia en pesos de \$3.758.839.758, presentando una disminución del 6,75%. Esto teniendo en cuenta que se dio de baja a la cartera y otras partidas del activo que no fueron objeto de análisis.

Finalmente, se contrastaron los resultados obtenidos por la IES frente a lo de otras investigaciones. Se pudo evidenciar el gran impacto sobre el rubro de PPYE al ser ajustado a su valor de mercado, como ocurre en lo hallazgos de la investigación “Los impactos de las NIIF para ISAGEN” (ISAGEN, 2014), realizó el mismo procedimiento ajustando el valor de cada elemento de la PPYE afectado directamente por el valor de las valorizaciones que se tenían en cada una de ellas. Al igual que en la IES, este ajuste de allí en adelante se convierte en el costo histórico del activo que en el futuro se verá afectado en caso de presentarse indicios de deterioro o pérdida de valor. En la IES también se presentó una disminución del total de los activos en un 4,92%, situación similar a la presentada en el estudio a ISAGEN, cuya disminución del total de los activos representó un 7%.

También se realizó contraste con los resultados de la investigación “Impactos de la aplicación de la NIC 16-Propiedad Planta y equipo en el sector industrial del Valle de Aburra” (Olaya, Angulo y Valenzuela, 2014), dirigido a 15 empresas representativas de esa región, y está relacionada con la facultad que tienen las empresas para diseñar las políticas contables, específicamente la relacionada con la determinación de las vidas útiles para efectos de la

estimación del uso de la propiedad planta y equipo, que en muchas ocasiones no está ajustado a la realidad. Es el caso de la estimación de vidas útiles realizada por la IES, que están definidas en la política con vidas útiles similares a las que se determinaron bajo los PCGA locales y no se tuvo en cuenta las descritas en el avalúo técnico, que son considerablemente superiores en el caso de los inmuebles, propiciado como suele suceder en Colombia, por la alta intervención de la regulación fiscal sobre la información financiera.

Discusión

Los resultados de la presente investigación no distan de los obtenidos en el análisis del rubro de PPYE de otras empresas. Sin duda alguna aplicar normas de reconocimiento internacional en la información financiera genera impactos positivos y evidencia el acercamiento hacia la presentación de una información coherente con la realidad económica de la empresa. El comportamiento de los rubros por el uso de mejores prácticas contables propicia la generación de valor en la empresa, dentro de las que se destacan criterios de reconocimiento cercanos al valor de mercado como lo es el uso del valor razonable y el cambio de paradigma en el reconocimiento de los activos el cual ya no está sujeto al concepto de propiedad; además del uso de herramientas proporcionadas por las matemáticas financieras afecta el resultado de la misma, como elemento de análisis para la toma de decisiones.

Por otra parte, el hecho de que una empresa cuente con lineamientos establecidos en las políticas contables para orientar a los preparadores y usuarios de la información financiera no solo genera eficiencia en los procesos de reconocimiento, medición y presentación de la información contable, sino que optimiza procesos de seguimiento y auditoría, (Morales & Díaz. 2018) plantean que “estas nuevas normas contables supondrán importantes impactos en los estados financieros de las empresas”.

Conclusiones

Conforme se estableció en el régimen jurídico contable colombiano, todas las empresas iniciaron el proceso de implementación de las NIIF según la clasificación de los grupos prevista en la Ley 1314 de 2009. Adicionalmente, la IES objeto de estudio se acogió a la aplicación del marco técnico normativo superior previsto para ser asumido de manera voluntaria (NIIF PLENAS).

La IES analizada también logró —como lo determina la Resolución 643 de 2015 de la Contaduría General de la Nación— el acople de las actividades pendientes como la elaboración del manual de políticas contables, ajustes, reclasificaciones y la implementación de un nuevo software para la seguridad y claridad de la información financiera. El procedimiento para la implementación se encontró acorde a las exigencias de las NIC/NIIF, y contó con un diagnóstico y planeación de las actividades de mejora en la calidad y fiabilidad de la información contable.

En cuanto a los efectos financieros ocasionados por la implementación de las NIIF, el rubro de Propiedad, Planta y Equipo (PPYE) se incrementó en un 7,9% pasando de una participación dentro del total de activos de la compañía del 50,8% bajo PCGA al 58,7%. Otros indicadores como el de Endeudamiento del Activo Fijo disminuyó en 7,92 puntos porcentuales pasando de un 30.6% bajo PCGA a 24,5% bajo NIIF. Esta variación obedece a que los activos fijos aumentaron en 8,9% con la implementación, no solo por efecto de la revalorización de los activos al Valor Razonable, sino por la incorporación en los estados financieros de los activos bajo leasing. En la medida que los activos fijos aumentan más que las obligaciones de largo plazo, el indicador disminuye; mientras que el indicador respaldo de endeudamiento del activo

fijo se incrementa pasando bajo PCGA de 24,55% al 89,38%, originando una variación en puntos porcentuales de 14,79 que obedece solo por un cambio de normatividad al presentar los distintos rubros del balance a valores ajustados a su valor razonable.

Así las cosas, la PPYE se constituye como uno de los rubros que mayor impacto recibió dentro de los estados financieros, mejorando los índices de participación de los activos sobre los pasivos de la compañía y mostrando una estructura financiera más sólida y acorde con la realidad de la institución. Esto debido a la actualización de los valores en libros, teniendo en cuenta los avalúos técnicos utilizados haciendo uso del costo atribuido, y la incorporación de activos bajo leasing, lo que va a permitir a la administración tomar decisiones sobre los activos de la compañía con base en estimaciones reales.

Esta tendencia de crecimiento del rubro de PPYE es consistente con los resultados de la investigación “Valoración de la Planta y equipo y sus efectos positivos bajo el modelo IVS”, en la que analizan las experiencias de empresas del sector energético del Valle de Aburrá como ISAGEN y Empresas Públicas de Medellín (EPM). Básicamente corresponde a aquellas entidades que utilizaron como criterio durante la elaboración del ESFA el costo atribuido (valor razonable), que para el caso de los inmuebles varía considerablemente el valor en libros con respecto a su valor comercial.

Luego de la implementación, la participación del rubro PPYE de la IES analizada dentro del total de los activos de la compañía representa un 56,56%, similar a la representatividad de este rubro en los estados financieros de EPM con un 53%.

Por otra parte, algunas investigaciones han controvertido el uso del valor razonable señalándolo como una medida basada en supuestos o estimaciones y no en hechos reales. Sin embargo, también cuenta con muchos defensores que dan cuenta de la utilidad y de la fiabilidad de la información a Valor Razonable, que además es consistente con los modelos mundialmente reconocidos, emitidos por el IASB y el FASB, al igual que con modelos adoptados por países latinoamericanos. A pesar de sus limitaciones, el VR es novedoso y su utilización se ha ido extendiendo sin ser una solución definitiva, lo que insta a los profesionales de las ciencias contables y a organismos del orden nacional e internacional a continuar en la búsqueda de alternativas que favorezcan la razonabilidad en presentación de la información financiera que satisfaga las necesidades de los usuarios

Otro aspecto a resaltar son los criterios utilizados por la IES analizada para no aplicar el marco normativo correspondiente al Grupo 2 y optar por aplicar el marco técnico normativo correspondiente al Grupo 1. Aunque pudieren darse objeciones al respecto, los resultados en la presentación de una información clara y mucho más completa para los usuarios que confían la inversión de sus recursos en la institución, han sido satisfactorios. Esto, además, ha permitido ampliar la perspectiva de posibles alianzas y convenios internacionales.

Es de aclarar que las NIIF periódicamente deben irse actualizando en los sistemas contables de cada país y de cada empresa por los constantes cambios o modificaciones que se están presentando, EY (2017) “On 12 October 2017, the International Accounting Standards Board (IASB) issued an amendment to IFRS 9 Financial Instruments (the Amendment)” lo cual también causa modificaciones en la información financiera de las empresas.

Referencias bibliográficas

Archer, S., Delville, P., & McLeay, S. (1995). The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: Within-country and between-country effects. *Accounting and Business Research*, 25(98), 67-80. doi:10.1080/00014788.1995.9729930

- Bakhtigozina, E. I., Efremova, E., Shevereva, E. A., Kurashova, A. A., & Nalbatova, E. I. (2018). Fraud in the organization and direction of control in order to prevent it. [Fraude en la organización y dirección de control para prevenirlo] *Espacios*, 39(39) Retrieved from www.scopus.com
- Beltrán, J. y González, L. (2017). Tendencia de Investigación contable en Colombia: Teoría o Práctica, una mirada desde las revistas contables colombianas 2011 a 2015. *FACE* 17(2). Recuperado de http://revistas.unipamplona.edu.co/ojs_viceinves/index.php/FACE/article/view/2228
- Clarkson, P. (2011). The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*.
- Colombia, Contaduría General de la Nación. (Diciembre de 2015). Plan único de cuentas de las instituciones de educación superior. Recuperado en: http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/internet/contaduria/historico-noticias/noticias2015/ea6d39be-2bc4-48e8-a88c-9ef94dd134b2!/ut/p/b1/pZDNjqJAAISfxQdwaKBp5Ag2rvxDN_QIF4J_DCiGIA8_TiHTfYymd1s3SqpL6kqLuF2XFJnQ5FnfXGrS-uXT1AKkEekaBPRQNIURU
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012). Propuesta de normas de aseguramiento de la información financiera para la convergencia hacia estándares internacionales. Bogotá. Obtenido de http://www.ctcp.gov.co/_files/documents/DOC_CTCP_6B2N7_149.pdf.
- De Larrea, E. (1997). “La homologación internacional de la normatividad contable. Necesidad y expresión concreta en un contexto de internacionalización y regionalización económica”. *Revista Contaduría y Administración*, México, no. 184, enero-marzo, pp. 35.
- Deloitte (2016). Los ISRF en su bolsillo. Disponible en: <http://www.nicniif.org/home/novedades/losifrsensubolsillo2016.html>
- EY.(2017). “IFRS Developments. IASB issues an Amendment to IFRS 9” Disponible en: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-devel130-fi-amendment-oct2017/\\$FILE/ey-devel130-fi-amendment-oct2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-devel130-fi-amendment-oct2017/$FILE/ey-devel130-fi-amendment-oct2017.pdf)
- Gil, J. y Ruiz, R. (2009). Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/IFRS) en América Latina: el plan de Argentina. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 38, 3.
- Gómez, O. y Álvarez, R. (2013). Mediciones a valor razonable en la contabilidad financiera. *Cuadernos de Contabilidad*. Pp. 441-461.
- Hassan, A., Adhikariparajuli, M., Fletcher, M., & Elamer, A. (2019). Integrated reporting in UK higher education institutions. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 10(5), 844-876. Doi:10.1108/SAMPJ-03-2018-0093
- Hindery, D. (2013). From enron to evo: Pipeline politics, global environmentalism, and indigenous rights in bolivia. *From enron to evo: Pipeline politics, global environmentalism, and indigenous rights in bolivia* (pp. 1-303) Retrieved from www.scopus.com
- International Accounting Standards Committee. (2005). Norma Internacional de Contabilidad NIC, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Disponible en: <https://www.google.com.co/search?ei=PI3KWu3jLJCn5gLuiIDwDw&q=como+citar+la+norma+principios%2C+bases%2C+acuerdos+reglas+y+procedimientos+espec%C3%ADficos+adoptados+por+la+entidad+en+la+elaboraci%C3%B3n+y+presentaci%C3%B3n+de+sus+estados+financieros&oq=com>

- ISAGEN (2014). Los Impactos de las NIIF para Isagen. Disponible en: <https://www.yumpu.com/es/document/view/28051179/impactos-de-las-niif-para-isagen>
- Jiménez-Gómez, M. A., Cárdenas-Becerril, L., Velásquez-Oyola, M. B., Carrillo-Pineda, M., & Barón-Díaz, L. Y. (2019). Reflective and critical thinking in nursing curriculum. [O pensamiento crítico-reflexivo nos currículos de enfermagem; El pensamiento reflexivo y crítico en los currículos de enfermería] *Revista Latino-Americana De Enfermagem*, 27 doi:10.1590/1518-8345.2861.3173.
- López, C. y Zea, F. (2011). Convergencia a estándares internacionales de información financiera y de aseguramiento en Colombia: análisis de documentos de direccionamiento estratégico del CTCP. Disponible en: <http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/convergenciaaestandaresinternacionalesdeinformacion.pdf>
- MORALES-DÍAZ, J. (2018). La última reforma de las NIIF y sus efectos en los estados financieros. *Estudios De Economía Aplicada*, 36(2), 349-378. Retrieved from <https://search-proquest-com.ezproxy.cecar.edu.co:2443/docview/2285231692?accountid=34487>
- Muñoz, L., Álvarez, M. y 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. XIV Asamblea general de ALAFEC.
- Navarro, A. y Pérez, M. (2009). La repercusión del valor razonable de los bienes Inmuebles en la utilidad de los estados financieros: Una nota de investigación. *Revista de Contabilidad*. Pp. 142-161.
- Olaya, L.; Angulo, M.; Valenzuela, J. (2014). Impactos de la aplicación de la NIC 16-Propiedad Planta y equipo en el sector industrial del Valle de Aburra. Disponible en: <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/tgcontaduria/article/view/323574>
- Palma Cardoso, E., Alarcón Linares, A. F., & Hernández Pava, E. A. (2018). Diseño de un sistema informático (software) para automatizar los procesos contables en el sector mecánico automotriz del régimen simplificado. *Revista Innova ITFIP*, 2(1), 62-70. Recuperado a partir de <http://revistainnovaitfip.com/index.php/innovajournal/article/view/29>
- Portal NIC-NIIF (S.F.). Qué es el IASB. Recuperado en octubre de 2017 en: <https://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>
- Romero, Z. (2018). Lineamientos estratégicos para la optimización del clima organizacional de la dirección sectorial de control de la administración descentralizada de la contraloría del Estado Mérida. *Conocimiento Global*, 3(1), 56-69. Recuperado a partir de <http://conocimientoglobal.org/revista/index.php/cglobal/article/view/28>
- Zeff, S. (2012). La evolución del IA SC al IA SB, y los retos que enfrenta. *The Accounting Review*. Pp. (807-833).