

*Efectos de las normas contables internacionales en las Instituciones de Educación Superior en Colombia**

Patiño J., Ruth A.; Valero Z., Gloria M.; Plata B., María T.; González A., Susana del P.

Recibido: 25-11-16 - Revisado: 10-12-16 - Aceptado: 28-03-17

Patiño J., Ruth A.
Contadora Pública.
Magister en Ciencias Económicas.
Universidad Santo Tomás, Colombia.
alejandrpatino@usantotomas.edu.co

Valero Z., Gloria M.
Contadora Pública.
Magister en Medio Ambiente y Desarrollo.
Universidad Santo Tomás, Colombia.
gloriavalero@usantotomas.edu.co

Plata B., María T.
Contadora Pública.
Fundación Universitaria de San Gil,
Colombia.
mplata@unisangil.edu.co

González A., Susana del P.
Contadora Pública.
Especialista en Metodología de la
Investigación Social y Educativa.
Fundación Universitaria de San Gil,
Colombia.
sgonzalez@unisangil.edu.co

En Colombia la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se ha venido dando de forma progresiva; dado lo anterior, la investigación tiene como propósito contribuir al análisis del proceso de convergencia contable en Colombia, se identifican los principales efectos en una Institución de Educación Superior (IES), específicamente una universidad, es decir, se centra en considerar el caso específico del sector educativo, cuyo objetivo no es el lucro, razón por la cual es distinta a una entidad mercantil. La metodología aplicada en esta investigación es el estudio de caso, desde un enfoque cualitativo. De acuerdo al proceso realizado, se denota que los efectos financieros como no financieros serán diversos, supeditados a la política y a las estimaciones contables que se elijan.

Palabras clave: Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); Instituciones de Educación Superior (IES); Universidades; convergencia.

RESUMEN

* Este artículo de investigación científica es producto del proyecto titulado "Análisis de la implementación de Normas Internacional de Contabilidad e Información Financiera [NIC-NIIF] en Instituciones de Educación Superior"; la cual fue financiada a partir de la convocatoria general para el fomento, desarrollo y producción de la investigación de alto nivel en la Universidad Santo Tomás, sede principal, en el año 2014.

In Colombia, the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) has been progressively; that is the reason why the purpose of the research is to contribute to the analysis of the accounting convergence process in Colombia, the main effects are identified in a Higher Education Institution, specifically a university, focusing on consider the specific case of the education section, whose objective is not profit, which is why it is different from a commercial entity. The methodology applied in this research is the case study, from a qualitative approach. According to the process carried out, it is indicated that the financial and non-financial effects will be diverse, subject to the policy and the accounting estimates that are chosen.

Keywords: International Accounting Standards (IAS); International Financial Reporting Standards (IFRS); Higher Education Institutions; Universities; convergence.

ABSTRACT

1. Introducción

A partir de los años noventa se generan una serie de cambios orientados a la internacionalización y a los procesos de homogenización contable, producto de tendencias globalizadoras, que propiciaron cuestionamientos sobre la responsabilidad social que debería tener la contabilidad y la auditoría frente a los requerimientos de estandarización de la información útil para la toma de decisiones especialmente en los mercados de valores, paradigma contable dominante, acorde con las políticas económicas.

Frente a dicho proceso en Colombia el primer paso fue determinar las características del sistema contable frente a los nuevos parámetros del modelo propuesto por los estándares internacionales; respecto a esto, diversos autores presentaron un inventario de condiciones dadas que podría afectar el proceso de convergencia contable, entre ellos Cano (2009) plantea como principales puntos:

Tradición jurídica del derecho latino (...), los profesionales no establecen normas de contabilidad, está es una función del Estado (...), marcada influencia de las leyes fiscales, [es decir que, la contabilidad es para fines tributarios o hacendistas no para la toma de decisiones], el capital es provisto principalmente por el sistema financiero y alto control por la vía legislativa. (p. 5)

Por otro lado Mueller, Gernon y Meek (1999); Tua (1995, 2002) señalan otros aspectos macroeconómicos determinantes en el proceso como lo son: Desarrollo económico tardío, procesos de industrialización y de acumulación, mercados bursátiles poco desarrollados, regulación contable que aparece en forma tardía y responde a criterios de protección del patrimonio (propietarios y acreedores); características particulares del contexto colombiano, que terminaron incidiendo en el proceso de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Patiño y Vásquez (2013) añaden aspectos dados por los subsistemas contables, algunos de los mencionados para Colombia son: No existen gremios de profesionales con amplia cobertura y reconocimiento, se privilegia el principio de prudencia, tradición basada en costo histórico, bajo nivel de revelación, excesivo detalle numérico, entre otros (ps. 1033-1034).

Este inventario breve de condiciones iniciales da una idea previa de los posibles inconvenientes que puedan suscitar y que ya se están presentando durante el proceso de convergencia, entre las particularidades del nuevo marco normativo, el cual difiere del modelo colombiano. Se puede resaltar que: La contabilidad es separada de los temas fiscales y entra en vigencia el paradigma de utilidad para la toma de decisiones¹, reemplazando el objetivo principal del control, adicionalmente el cambio en la fundamentación normativa basada en la costumbre tiene un impacto relevante hacia *“la esencia sobre forma”*, es decir, presentar información más acorde con la realidad económica y separada de lo tributario, con diferencias muy importantes en medición, revelación, presentación e inclusive en la forma de establecer las normas contables.

En ese orden de ideas, el presente documento acomete el análisis del impacto del proceso de convergencia contable en una Institución de Educación Superior (IES), entidad sin ánimo de lucro, universidad, correspondiente al grupo 2 en Colombia, para este propósito se desarrollarán los siguientes apartados: en primer lugar la metodología utilizada, posteriormente las características

¹ Tendencia en la cual la información contable y financiera tiene por objetivo servir de fuente para tomar decisiones especialmente de carácter financiero.

principales de las IES, luego una revisión documental de los antecedentes relacionados con los efectos de la implantación de NIC-NIIF en Colombia frente algunos referentes internacionales, por último, se muestran los resultados en el estudio de caso específico y unas consideraciones finales.

2. Problemática

A partir de la presión internacional se comienza el proceso de convergencia en Colombia, es así como se emite la llamada Ley de Convergencia (Ley 1314, 2009), que entre otros aspectos incluye:

Cuadro 1
Aspectos generales Ley 1314 de 2009

Generalidades Ley 1314 (2009)	<p>"Aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, estén obligadas a llevar contabilidad, así como los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de los estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento".</p> <p>Plantea la "<i>contabilidad simplificada</i>", para determinadas empresas de acuerdo a ciertas características y el gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas.</p> <p>Impone ajustes institucionales a la Junta Central de Contadores y al Consejo Técnico de Contaduría.</p> <p>Establece las siguientes autoridades, de dirección: Presidente de la República, de regulación: Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo y de normalización y técnica: Consejo Técnico de Contaduría Pública.</p>
----------------------------------	---

Fuente: Construcción propia a partir de (Ley 1314, 2009).

La mencionada ley establece unos parámetros iniciales, donde se fijan procedimientos para la convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad y de Aseguramiento, en cabeza del órgano técnico-científico de la profesión, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública; adicionalmente se especifican las condiciones para la aplicación de los estándares entre diversos tipos de entes, específicamente por su tamaño.

En el año 2012, se definen los grupos de entidades, que de acuerdo a sus condiciones aplican distintos tipos de normatividad, de la siguiente forma:

Cuadro 2 Grupo de usuarios de las NIC-NIIF en Colombia

Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Aplicación NIIF plena (IFRS full)	Aplicación de NIIF para PYMES (IFRS for SMEs)	
<p>a. Emisores de valores.</p> <p>b. Entidades de interés público.</p> <p>c. Entidades con activos superiores a 30.000 mil Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes (SMLV²) o con más de 200 empleados que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF; • Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF; • Realizar importaciones (Pagos por costos y gastos al exterior si se trata de una empresa de servicios) o exportaciones (ingresos del exterior, si se trata de una empresa de servicios) o de las ventas (ingresos del exterior, si se trata de una empresa de servicios), respectivamente, del año gravable inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa, o • Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF. 	<p>a. Empresas de tamaño grande: Entidades con activos superiores a 30.000 SMLMV o con más de 200 empleados y que no cumplan con los requisitos de la c) del grupo 1;</p> <p>b. Empresas de tamaño mediano y pequeñas: Entidades con activos totales entre 500 y 30.000 SMLMV o 10 empleados y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público; y</p> <p>c. Microempresas con activos de no más de 500 SMLMV o 10 empleados y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV.</p>	<p>a. Personas naturales o jurídica que cumplan con los criterios establecidos por el art.499 del ET (Régimen simplificado).</p> <p>b. Microempresas que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo No.2.</p>

Fuente: Tomado de (Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP], 2012; Superintendencia de Sociedades, 2012).

² El salario mínimo legal mensual vigente en Colombia equivale US \$265 Dólares en el 2016, aproximadamente.

De acuerdo con lo anterior, las entidades del grupo 1 presentan interés público o tienen un nivel alto de activos o empleados al mismo tiempo que presenta algún tipo de control con una entidad que aplica International Financial Reporting Standard (IFRS) o que genere transacciones con entidades externas; es decir, son las entidades que tienen alta responsabilidad de presentar información por cotizar en mercados públicos, por lo cual tienen necesidad de un modelo acorde a las tendencias internacionales, principalmente porque cuentan con negocios en el extranjero o requieren generar información homogénea con alguna entidad que ya aplicaba IFRS previamente; de acuerdo con el Decreto 2784 (2012) estas entidades debieron aplicar IFRS plenas emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), a partir del 1 de enero de 2015.

En el grupo 2, están incluidas entidades más pequeñas o que contando el tamaño para el grupo 1, no tenga ninguna necesidad especial de información como las señaladas anteriormente; para estas entidades de acuerdo al Decreto 3022 (2013) se exige la aplicación del modelo de IFRS para PYMES del IASB, a partir de enero 1 de 2016.

Las entidades del grupo 3 son las más pequeñas, es decir, las que no cumplen los requisitos para pertenecer a los dos grupos anteriores; para ellas el Decreto 2706 (2012) señala que aplican el modelo ISAR³ de la UNCTAD⁴ a partir de enero 1 de 2015, modelo vinculado a las microempresas.

Dentro de estos diferentes grupos, los impactos son distintos y se han venido analizando de forma preliminar dado que el proceso de implantación es muy reciente. En la revisión de literatura se presenta una serie de documentos, algunos de los cuales incluyen análisis por sectores, sin embargo, no se han realizado análisis en el sector educativo, sector de alto impacto en temas sociales, por lo cual es el objetivo del presente escrito.

3. Metodología

El enfoque metodológico que se utilizó es cualitativo, ya que analiza

³ Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting.

⁴United Nations Conference on Trade and Development.

en mayor medida un asunto o actividad en particular, a partir de una perspectiva interpretativa, dado que trata de identificar características, impactos, procesos, a partir de indagación, en este caso, en una Institución de Educación Superior (universidad) y cómo realizó su convergencia hacia las NIIF para PYMES.

El estudio que se propuso es fundamentalmente descriptivo, principalmente porque se planteó desde la identificación de las características económicas y normativas, así como las políticas contables idóneas; a partir de una IES, con el fin de analizar sus estados financieros al implantar las (NIC y NIIF); mediante el estudio de caso como un método que permite “comprender la naturaleza de la contabilidad en la práctica, tanto en términos de las técnicas, procedimientos y sistemas usados, como de la forma en que se usan” (Ryan, Scapens, & Theobald, 2004, p. 192).

Se incluyen variables que se analizan, las cuales están soportadas sobre la información financiera de la IES (universidad), teniendo como base los años 2013-2014; se toman en cuenta las percepciones de las personas que participaron en el proceso de implantación. Se trabaja a partir del estudio de caso, por lo cual los resultados son generados por una IES.

Se utilizan básicamente dos instrumentos dentro de la metodología los cuales son: Entrevistas a profundidad y los estados financieros de la IES. Las entrevistas a profundidad se realizan al personal interno de la IES, acerca de sus percepciones del proceso de implantación de las normas contables internacionales, con esta información se identificaron los factores o impactos no financieros, a partir de los estados financieros se determinó el impacto cuantitativo más representativo. Dado que la información es confidencial no se presentan los estados financieros de la universidad, adicionalmente se seleccionó el caso ya que proporcionaron acceso a la información.

4. Características principales de las instituciones de educación superior

De acuerdo con el Ministerio de Educación Nacional (s.f.) una Institución de Educación Superior (IES) es definida como: “Entidades que cuentan, con arreglo a las normas legales, con el reconocimiento oficial como prestadoras del servicio público de la

educación superior⁵ en el territorio colombiano". En este contexto las IES se encuentran clasificadas desde su carácter académico y jurídico como se evidencia en el cuadro 3.

Cuadro 3
Clasificación de las Instituciones de Educación Superior (IES)

Según su carácter académico

- Esta determinado por la identidad del programa, según su carácter en las diferentes modalidades.
- Carácter académico
 - Instituciones Técnicas Profesionales.
 - Instituciones Tecnológicas.
 - Instituciones Universitarias.
 - Universidades.
- Modalidades:
 - Modalidad de Formación Técnica Profesional.
 - Modalidad de Formación Tecnológica.
 - Modalidad de Formación Profesional

Según su carácter jurídico

- Distingue las principales características desde lo normativo y administrativo son:
 - Públicas: clasificadas en establecimientos públicos y Entes universitarios autónomos los cuales cuentan con un regimen especial en materia de contratación, salarial, presupuestal, entre otros.
 - Privadas: se deben formalizar como "*personas jurídicas de utilidad común, sin animo de lucro, organizadas como corporaciones, fundaciones o instituciones de economía solidaria*".

Fuente: Construcción propia a partir de (Ministerio de Educación Nacional, s.f.)

Las características estadísticas de la IES en Colombia se sintetizan a continuación con datos tomados del Sistema Nacional de Información de la Educación Superior (SNIES), entre los que cabe destacar el número de IES, las matrículas totales por nivel de formación y los valores promedio de matrícula, por ser factores importantes para entender el objeto social de la IES estudiada:

⁵ Según la Ley 30 (1992) se entenderá por Educación Superior:.

Un proceso permanente que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral, se realiza con posterioridad a la educación media o secundaria y tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica profesional. [...]

Cuadro 4
Instituciones de Educación Superior (IES)

Carácter	Pública	Privada	Régimen Especial	Total
Universidad	31	50	1	82
Institución Universitaria/ Escuela tecnológica	16	92	12	120
Institución Tecnológica	6	39	6	51
Institución técnica profesional	9	25	0	34
Total general	62	206	19	287

Fuente: Tomado de (Sistema Nacional de Información de la Educación Superior [SNIES], 2016).

Nota: Información con corte a Diciembre de 2015.

La entidad objeto de estudio es una IES, que corresponde a una universidad, entidad sin ánimo de lucro, la cual de acuerdo a la legislación colombiana cumple con los lineamientos para pertenecer al grupo de usuarios de las NIC-NIIF No.2⁶. Al respecto es pertinente señalar que, aunque el nivel de activos y el número de empleados supera los parámetros definidos para este grupo, no es una entidad de interés público⁷. Fue seleccionada principalmente porque presta el servicio de educación superior y por tal razón, tiene unas particularidades de orden académico como jurídico; de acuerdo a la Cuadro 4 queda clasificada como una universidad en la modalidad de formación profesional, de carácter privado.

5. Antecedentes de la implantación de las NIC y NIIF

Es evidente que cualquier tipo de cambio en el modelo contable o en la normatividad aplicable, y en especial en lo relacionado con los Sistemas de Información Contable Empresarial (SICE)⁸, específicamente el financiero, generará para la entidad una serie de costos al igual que unos beneficios implícitos. Usualmente los requerimientos contables y de información financiera contribuyen a incrementar las obligaciones económicas y administrativas, aspectos que terminan disminuyendo la eficiencia y eficacia de la entidad (Salazar, 2013). Los costos están asociados con las erogaciones, entre los que se destacan, compra de un nuevo sistema,

6 Es relevante considerar que esta clasificación se da por la naturaleza privada, para la IES públicas aplica la clasificación dada por la Contaduría General de la Nación.

7 Es decir, no cotiza en bolsa, ni es emisor de títulos.

8 SICE, en palabras de (Gómez, 2007) "*serán el conjunto de subsistemas informativos que las empresas capitalistas modelan, desarrollan y utilizan para la producción de información que permita el cumplimiento de los fines de los diferentes usuarios*" (p. 105).

capacitación, procesos repetidos y el impacto por el cambio que se da en el momento en el que se reemplaza el sistema.

Los cambios sin embargo, no se limitan a los sistemas, a partir de la revisión se encuentran referentes nacionales e internacionales que realizan una aproximación a los efectos de la implantación tanto de las NIC, las NIIF plenas así como las PYMES en diferentes contextos y sectores de la economía, frente a lo anterior, llama la atención que las consecuencias económicas de la adopción en empresas que cotizan en bolsa pueda clasificarse en dos categorías del proceso: voluntaria y obligatoria, resaltando que sobre la voluntaria existe mayor información que sobre la obligatoria; los estudios de la primera categoría evidencian análisis directos sobre los efectos de la implantación en los mercados de capitales, como la liquidez y el costo de capital, mientras que obligatorios se han centrado en analizar los efectos de determinadas empresas en el momento de la transición, independientemente de los impactos en el mercado y la economía (Hail, Leuz, & Wysocki, 2009).

En relación con las NIIF para PYMES, los resultados son diferentes de los asociados a las NIC y NIIF plenas; principalmente porque los estudios demuestran gran heterogeneidad en su aplicación, reglamentación y por ende en su convergencia; adicional a que una entidad categorizada como PYME, no tiene la misma capacidad financiera y operativa de una grande, así mismo, se encuentran países que ni siquiera los han contemplado (Superintendencia de Sociedades, BDO, BakerTilly Colombia Consulting, 2011).

En este aspecto es fundamental tener las siguientes consideraciones: La amplitud de entidades que se consideraron dentro del grupo dos (PYMES), nada más por las características correspondientes al tamaño, presentan un grado significativo de diversidad, lo cual genera distintas condiciones en el proceso de implantación de las NIC y NIIF; asimismo las IES corresponden a entidades con una actividad muy específica, la cual tiene un impacto social muy relevante y adicionalmente no tienen ánimo de lucro, en general, esta es una característica en Colombia, aspecto que da una idea de un ente distinto a los correspondientes al grupo 2 en el sector real, con base en lo anterior, se presentan algunos de los principales efectos encontrados.

Cuadro 5
Algunos efectos contables a partir de la implantación de NIC-NIIF para PYMES en el sector real colombiano

Rubro	Descripción de la divergencia	Efecto
Costos y gastos	Se plantea la utilización de costos y gastos en el reconocimiento de partidas como parte del activo.	Generará impactos importantes en la estructura patrimonial, puntualmente en lo relacionado con los impuestos.
Instrumentos financieros	Las empresas tienen la opción de aplicar mediciones al costo o a valor razonable; el criterio del costo permitía conciliar diferencias contables y fiscales.	La aplicación de NIC y NIIF para PYMES permite aplicar los dos criterios; lo cual limita el objetivo de la conciliación tributaria.
	Las normas nacionales permitían la valoración a valor presente de los flujos de caja para determinar sus valores recuperables frente a deterioro del valor.	No se venía contemplando el deterioro en función de pagos futuros o aplazados.
Propiedad planta y equipo	Revisión del valor residual, la vida útil y el método de depreciación y amortización; sólo en condiciones que ameriten cambios de valor a la fecha de cierre.	Las decisiones asociadas a la valorización generan un impacto patrimonial importante, en relación a la solidez y solvencia de la entidad; al igual que impacta las obligaciones fiscales.
Deterioro del valor de los activos	Las NIC y NIIF para PYMES plantean que el reconocimiento de una pérdida por deterioro se debe realizar sólo en el momento en que el valor en libros de un activo es superior a su importe recuperable.	Dicho reconocimiento impacta los resultados y los impuestos de la entidad.
Provisión, activos y pasivos contingentes	La sección 21 indica que solamente se reconocerán provisiones cuando una obligación sea probable y el valor de su estimación sea fiable, adicional a que represente una salida real de efectivo.	En el contexto nacional los pasivos estimados y provisiones se relacionaban más con disposiciones tributarias. Sin embargo aún con las NIC y NIIF no se consolida un marco técnico de aplicación.
Información a revelar	Requerimientos de revelación específicos y más amplios.	Mayor revelación.

Fuente: Construcción propia a partir de (Superintendencia de Sociedades, BDO, BakerTilly Colombia Consulting, 2011).

Entre los diferentes estudios de impacto, algunos de caso, donde empresas dedicadas a la prestación de servicios (Salazar, 2013); cooperativas con actividades financieras, se encuentra que la principal conclusión corresponde a la necesidad de aumentar el capital mínimo irreductible que permita su operación, después de disminuir el patrimonio por la reclasificación de aportes sociales a pasivos exigibles⁹ (Rendón, Montaña, & Gaitán, 2013), además de impactos más leves en otras partidas (Castaño, Zamorra & Correa, 2014), o presentando aspectos generales por sector como es el caso de un análisis que realiza KPMG (s.f.) en el cual entre múltiples efectos plantea las incongruencias con el tema fiscal, señalando que aun cuando la Ley 1314 (2009) establece la “independencia y autonomía de las normas tributarias frente a la contabilidad y la información financiera (art. 3)”, es evidente su incidencia en diferentes aspectos, entre los que vale la pena resaltar los ajustes que deben contabilizar contra las utilidades retenidas en la adopción por primera vez, el sistema para el cálculo del impuesto diferido, lo cual no se incorporaba en la misma forma en el marco normativo colombiano.

Es de resaltar que en el proceso de convergencia y puntualmente frente a clasificación por grupos, no se hizo diferenciaciones entre aspectos como: Objeto social de las entidades y sector económico en el que se desempeñan; por ende es evidente que se generarán distintos efectos particularmente en entidades sin ánimo de lucro frente a otras que si lo tienen.

6. Resultados

Los efectos de la implantación de las normas contables internacionales, en el estudio realizado por Nurunnabi (2015), aunque es realizado para un conjunto de países en vías de desarrollo asiáticos, se pueden mencionar como referente para el estudio realizado en Colombia, en cuanto resume en las siguientes condiciones el proceso de convergencia:

⁹ Esto se presenta dado que en el patrimonio de las cooperativas se encuentran aportes que pueden ser reclamados, en el corto plazo o inclusive de forma inmediata, por ello se clasifica en el pasivo, dado lo anterior el patrimonio disminuye a tal punto que puede entrar en causal de disolución. Esto generó posteriormente una excepción a la aplicación de NIIF en Colombia, dado el alto impacto.

- Escasez de oportunidades de formación profesional contable.
- Las empresas se niegan a proporcionar información a los contadores.

Respecto a lo anterior, la contadora de la universidad planteaba que aunque se contó con tiempo para capacitarse en NIIF, no se hizo sino cuando salieron los decretos en firme sobre el modelo y las fechas de aplicación de la entidad. Este factor tiene impacto sobre los resultados del proceso, ya que puede llegar a ser más lento, en determinados casos, por el desconocimiento de los temas específicos en la normatividad internacional.

En relación con los resultados es necesario recalcar que los beneficios relacionados son importantes en cuanto a la calidad y a las cualidades de la información financiera, no obstante los costos y “las dificultades que puede experimentar una entidad con la implantación de las NIIF (...)” es una lista sin terminar (Salazar, 2013, p. 396; KPMG, s.f.)

En el panorama actual son muchos los factores que pueden tener incidencia tanto positiva como negativa en el tema, en términos cualitativos y cuantitativos, debe realizarse una revisión de las implicaciones que tiene en Colombia, este fenómeno de implantación de normas contables internacionales. No obstante, una cuestión importante de revisión tiene que ver con la diversidad del sector de las Empresas Sin Ánimo de Lucro (ESAL), en cuanto abarca organizaciones como las benéficas, de atención a la salud, comerciales, artísticas y culturales, clubes deportivos, clubes sociales, congregaciones religiosas, fundaciones, instituciones de educación como la entidad producto del estudio de caso de este documento, entre muchas otras (Da Costa & Vilarinho, 2012; Ryan, Mack, Tooley, & Irvine, 2014), y que por su naturaleza tienen como propósito cumplir un objetivo no económico o un imperativo social, en lugar de alcanzar un beneficio financiero (Ryan, Mack, Tooley, & Irvine, 2014). Es tan heterogénea la gama de entidades que se puede realizar un estudio por cada una de ellas y existe la limitante al no poder generalizar resultados.

Con el fin de agrupar los resultados Salazar (2013) propone clasificarlos en efectos financieros y no financieros: los primeros como aquellos que inciden directamente en las cifras de los

informes y los segundos todos los otros que surjan producto del proceso de convergencia.

6.1. Efectos no financieros.

La universidad objeto de estudio inició el proceso de implantación a Normas Internacionales de Información Financiera en el mes de marzo de 2014, mediante la contratación de una firma de consultoría; la cual estableció cuatro fases a resaltar: 1) Diagnóstico y entrenamiento, 2) Evaluación y planeación, 3) Desarrollo, fase que comprende el manual de políticas base, información de seguimiento en cambios tecnológicos y ajustes de procesos y formulación de balance de apertura, y finalmente 4) Implantación, etapa en la que se debían entregar los informes relacionados con: Reporte de estructura y contenido modelo de los estados financieros bajo NIIF, informe de validación de procesos y políticas e informe de validación y ajuste de tecnología, es decir, con la aplicación convencional de las NIIF para PYMES.

En 2015 se formalizó la presentación de la información financiera en el marco de las NIIF; no obstante, a esa fecha la firma consultora no había entregado formalmente los impactos financieros que se definieron en el ESFA a Diciembre de 2014, ni tampoco había dado orientaciones claras de cómo la institución debería asumir y desarrollar el proceso contable a partir de las cifras ya registradas bajo COLGAAP¹⁰ hasta la implantación definitiva a NIIF. Los impactos generados en el diagnóstico son fundamentales, ya que se puede mitigar efectos en partidas específicas, dependiendo de la naturaleza de la entidad.

En la IES son evidentes las dificultades que enfrentan en el proceso de convergencia, en especial las pequeñas y medianas empresas, aun cuando se flexibilizó la aplicación de requerimientos como “reconocimiento, medición, presentación y revelación” (Salazar, 2013, p. 398), es decir, en el modelo de PYMES es más flexible lo referente a mediciones y revelaciones¹¹. Adicionalmente los cambios en la fundamentación normativa basada en la costumbre, incidirán en *“la esencia sobre forma”*; es decir, las

¹⁰ Normas contables locales en Colombia.

¹¹ Esto con las actualizaciones de las NIIF para Pymes tiene a cambiar.

implicaciones relacionadas con presentar información más acorde con la realidad y más separada de lo tributario, con diferencias muy importantes en medición, revelación, presentación e inclusive en la forma de establecer las normas contables, esto genera un efecto inclusive cultural, ya que se exige la separación entre lo tributario y lo relacionado con la contabilidad financiera que previamente no se daba.

La aplicación de las NIC y NIIF para las PYME sin lugar a duda contribuirá a incrementar la confianza y la comparabilidad de la información financiera empresarial, modificando “de manera importante la forma en que las empresas perciben la obligación de elaborar Estados Financieros” (Superintendencia de Sociedades, BDO, BakerTilly Colombia Consulting, 2011, p. 65), en cuanto se plantea como un proceso más estructurado, pensado en las particularidades de cada organización. Por otro lado, mejorará la reputación del país en el cual se desarrolla el proceso y puede ser una importante plataforma para las empresas, que tienen la intención de acceder a los mercados de capitales (Grosu & Bostan, 2010), sin embargo, esto presenta grandes restricciones en entidades cuya finalidad no es acceder a mercados de valores y el efecto se hace mayor en empresas sin ánimo de lucro, donde es oportuno evaluar o cuestionar el costo-beneficio del proceso.

Del mismo modo y desde un espectro más amplio que la empresa, la convergencia requiere ajustes y mejoras significativas en la educación profesional contable (Cano, 2009), en tanto es un desafío para los profesionales contables (Fazneen, Vandana, & Rani, 2012).

Entre los principales efectos no financieros se debe señalar los costos asociados al recurso humano y tecnológico necesario para la adecuada implantación de las NIC-NIIF, en especial en economías emergentes, como la colombiana. En palabras de Breen (2013), la elaboración y preparación de la contabilidad y de los informes anuales para una entidad sin ánimo de lucro puede ser una tarea significativamente costosa, teniendo en cuenta que en muchos de los casos sus ingresos son bajos, situación que impactará en mayor grado a las organizaciones más pequeñas y que podría incidir en el cumplimiento del objeto social.

De acuerdo a la revisión documental los efectos generales son

los siguientes:

Cuadro 6
Algunos efectos no financieros para PYMES a partir de la aplicación NIC-NIIF

-
- Se debe considerar el interés público y no solo el tamaño al determinar las PYMES.
 - Tomar en cuenta que la NIIF para PYMES da prevalencia a los estados financieros consolidados por encima de la información separada.
 - Existe la necesidad de definir criterios de registro y libros para la aplicación y la reexpresión retroactiva.
 - Los documentos soporte difieren en algunos casos de los valores registrados en la contabilidad.
 - Existe complejidad en algunos de los requerimientos contables.
 - Algunos de los requerimientos presentan mejores guías que la normatividad colombiana anterior.
 - Debido a la diferenciación entre la contabilidad tributaria y la contabilidad financiera, se requiere hacer conciliaciones.
 - Existe necesidad de revisar las bases de distribución de dividendos y mantenimiento de capital por los cambios tan significativos en las bases contables.
 - Las autoridades tributarias podrían aprovechar la oportunidad para acercarse a los criterios de la contabilidad financiera y eliminar muchas de las conciliaciones a las que están o se verán sometidas las empresas.
-

Fuente: Construcción propia a partir de (Salazar, 2013)

Aun cuando no es el propósito de este documento, es valioso dejar entre líneas el debate en torno a si es adecuado que las entidades sin ánimo de lucro apliquen un modelo contable diseñado para entidades con lucro o sí deberían implantar un modelo específico (Recalde, 2013); entendiendo que los interesados están más preocupados por el cumplimiento de sus objetivos benéficos, que en la venta y/o compra de su inversión o en el rendimiento financiero. La aplicabilidad de las NIC y NIIF en el sector, ha incidido en incrementar la complejidad de la práctica contable, justamente porque ha implicado la adaptación de los marcos conceptuales existentes.

6.2. Efectos financieros

Con respecto a este apartado, es prudente advertir el creciente interés en regular la información financiera emitida por las entidades sin ánimo de lucro en diferentes países como Estados

Unidos y los que integran la Unión Europea (Breen, 2013); de tal forma que dicha información pueda ser coherente, transparente y comparable entre entidades similares, propiciando la “eficiencia” de los recursos y disminuyendo el fraude o la mala administración de los recursos. Frente a lo anterior, es prudente advertir que en el marco de las IFRS plenas como en las IFRS para PYMES no se contempla explícitamente entidades con esta característica económica, en ese sentido no se evidencia una orientación marco para tal fin; no obstante, se debe resaltar el proyecto de norma publicado por Financial Accounting Standards Board (FASB) en el 2015 sobre “Presentación de estados financieros de entidades sin fines de lucro” en el cual se proporciona una guía para los usuarios, en relación con la clasificación del activo neto, la información proporcionada en los estados financieros con respecto a la liquidez, a los flujos de efectivo, al rendimiento financiero y al informe de gastos (Buchholz, 2015).

En relación con los efectos financieros a partir de la revisión documental se puede plantear lo siguiente:

Cuadro 7

Algunos efectos financieros para PYMES a partir de la aplicación NIC-NIIF

-
- Las entidades no calculaban impuesto diferido, lo cual es obligatorio bajo IFRS PYMES.
 - Se debe calcular y reconocer las pérdidas por deterioro de las inversiones.
 - La medición de instrumentos financieros requiere que se use una tasa de mercado para descontar las cuentas por cobrar a largo plazo. Si no hay tasas de interés pactadas o las tasas no son de mercado, la cuenta por cobrar se mostrará por un valor distinto del valor nominal.
 - En las propiedades, planta y equipo es probable que tengan que realizarse o ajustarse los avalúos existentes, se requerirá un ajuste a la depreciación acumulada debido a las prácticas actuales de depreciación que utilizan criterios fiscales.
-

Fuente: Construcción propia a partir de (Salazar, 2011).

A partir del estudio de caso de una IES colombiana se identifican los siguientes efectos:

- Dado el cambio en la clasificación de las NIIF, que considera los equivalentes de efectivo, la entidad tiene inversiones que cumplen con los criterios de dicho concepto, donde se

incluyen recursos con destinación específica, en especial para incentivar la investigación.

- Uno de los aspectos que se modifican en mayor medida en Colombia es el deterioro de cartera lo cual previamente se establecía únicamente de acuerdo al vencimiento, sin embargo, para el caso particular esto no ocurre, dado que como gran parte de cuentas por cobrar corresponde a estudiantes, la recuperabilidad es alta, lo cual implica que el impacto financiero no es material. De la misma forma, no tiene incidencia el ajuste a costo amortizado ya que por lo general no hay costos de financiación, por lo menos no en esta universidad.
- En la propiedad, planta y equipo se incrementó la vida útil, por ejemplo en los edificios se estableció 80 años, lo cual tiene incidencia sobre la depreciación, esto a consecuencia de que previamente se tomaban los referentes fiscales los cuales son menos años. Adicionalmente se disminuye el valor residual, lo cual tiene el mismo efecto de las vidas útiles, la depreciación es menor.
- Un conjunto de activos relevante por la actividad de la institución corresponde a los libros de la biblioteca, los cuales producto de la revisión se dejan en el grupo de bienes de arte y cultura, este impacto si bien no tiene efectos cuantitativos, si en lo cualitativo, se ve la importancia de separarlos, dada la naturaleza tan particular de este tipo de bienes.
- Para los terrenos se utiliza el criterio de costo atribuido, como consecuencia de ello su valor se incrementa en 397%, como producto de actualizaciones a valor de mercado, en edificaciones el impacto corresponde a un aumento de 59%.
- A partir de los criterios dados para reconocimiento de provisiones en las NIIF para PYMES se incluye en el pasivo, provisiones laborales y administrativas por un valor correspondiente a 4,7% del pasivo no corriente.
- Los impactos por la aplicación del modelo internacional incrementó el patrimonio en 47%, especialmente dado por los avalúos de activos fijos, específicamente terrenos.
- A partir de lo planteado por (Salazar, 2011) se resalta que en

relación con los impuestos diferidos no hay efecto; pues si bien las universidades en Colombia “no son contribuyentes del impuesto sobre renta” (Decreto 624, 1989), por ser entidades sin ánimo de lucro y desempeñar una función social.

- Otro efecto relevante en la universidad analizada, son los descuentos comerciales condicionados (descuentos y becas otorgadas a estudiantes), pues estos deben tratarse como menor valor del ingreso, no como un gasto del período. La directriz determinada se establece dando cumplimiento a la sección de conceptos y principios generales, el cual define como gastos, “los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos” (IASB, 2015, párrafo 2.23).

7. Discusión

Por la naturaleza progresiva y heterogénea del proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia, los principales impactos comienzan a ser objeto de estudio de diferentes investigaciones; en este caso centrándose en la identificación de los principales efectos financiero y no financieros en una Institución de Educación Superior (IES) específicamente una universidad privada, la cual se enmarca en el sector de entidades sin ánimo de lucro.

Está investigación surgió justamente por la ausencia de amplios estudios en torno a dichas entidades y a la necesidad de establecer particularidades de su proceso de convergencia; en cuanto a que su propósito no se centra en dar cuenta de los rendimientos financieros a sus inversionistas, sino por el contrario satisfacer una serie de necesidades sociales, como en el caso de la entidad objeto de estudio; por ende “sus estados financieros deberían informar sobre (...) el cumplimiento de sus objetivos, la eficiencia y eficacia, debe considerarse como información complementaria” (Anthony, 1989 citado en Recalde, 2013, p. 7).

Los resultados obtenidos deben contrastarse con las características de la universidad objeto de estudio y en general de

las entidades sin ánimo de lucro, teniendo en cuenta aspectos como que los usuarios de la información tienen necesidades diferentes a los inversionistas, asimismo el estado de situación financiera al igual que el de resultado tiene como propósito evidenciar la gestión de los recursos más allá de la rentabilidad obtenida, en cuanto a que el servicio que se presta es de naturaleza social.

En el apartado anterior quedan explícitos algunos de los efectos del proceso de convergencia en el caso de estudio, sin embargo, no se puede descartar la necesidad de un marco conceptual que refleje los objetivos y funciones de la información financiera para una ESAL, de tal forma que la normatividad contable que se emita, responda a las necesidades de información específica, siguiendo el ejemplo del sector público (Ryan, Mack, Tooley, & Irvine, 2014).

Entre las principales características de la universidad objeto de estudio se encontró que corresponde al grupo 2 de la clasificación establecida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, de acuerdo al documento de direccionamiento estratégico y en ese orden de ideas debe aplicar los IFRS para PYMES; los cuales finalmente son un modelo muy cercano a las IFRS plenas, sin embargo, presentan una diferencia material en cuanto a revelaciones, excepciones y modificaciones respecto a la medición en el reconocimiento inicial o en la medición posterior, lo cual representa un cambio importante respecto al Decreto 2649 (1993), por cuanto se privilegia la utilidad para la toma de decisiones, de forma que “el objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas (...)” [International Accounting Standards Board (IASB) 2015, p. 13].

En la misma línea, se evidencia que los efectos financieros como no financieros son diversos y se encuentran supeditados particularmente a la política y a las estimaciones contables que se eligieron; no obstante, es importante aclarar que las universidades como ESAL, son entidades muy heterogéneas dependiendo de su naturaleza y tamaño, aspecto que implicaría tener un régimen de divulgación centrado en las particularidades de estas entidades, que no necesariamente se fundamente en los desarrollados para las entidades con ánimo de lucro.

8. Consideraciones finales.

Como se mencionó al interior del artículo la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia, ha estado mediada por un proceso de aplicación progresiva, teniendo en cuenta aspectos relacionados con las características del nuevo modelo; lo cual se concretó a través de la clasificación de las empresas por grupo, dependiendo de unos criterios como: Tamaño de la firma, si es emisora de valores, si es un entidad subordinada o sucursal, número de empleados, total activos, entre otros.

Dicha clasificación, así como las particularidades del sistema contable, han incidido en que los efectos financieros y no financieros sean diferentes para las compañías entre grupos y aun al interior de los grupos, teniendo en cuenta la normatividad que deben aplicar; por ende, está investigación centro su análisis en una universidad, sin ánimo de lucro, en primer lugar porque el sector educativo tiene alto impacto en temas sociales en el país y en segundo lugar porque se evidenció que no hay literatura asociada con este sector puntualmente.

En general la literatura relacionada con los procesos de convergencia a NIC y NIIF plantean una serie de efectos desde diferentes perspectivas, pero es importante señalar que los impactos para las ESAL serán distintos en su magnitud y alcance, particularmente por las marcadas diferencias con las entidades con ánimo de lucro, situación que se replica en otros contextos; entre los principales impactos, se resalta el relacionado con los costos de preparar la información contable, frente a la posibilidad de dejar de alcanzar los fines benéficos propuestos en pro de cumplir funciones administrativas. Asimismo, existe una creciente preocupación sobre como informar realmente la eficacia y calidad del servicio prestado, de forma que no se dependa netamente de la información financiera, teniendo en cuenta la naturaleza sin lucro de estas entidades y aspectos relacionados con los programas y las actividades desarrolladas para cumplir con los objetivos propuestos, particularmente por la variedad de formas jurídicas y organizativas que pueden asumir, como: Asociaciones, fundaciones, corporaciones, entre otras.

En la actualidad la universidad objeto de estudio, tiene el reto de brindar información sobre su gestión, de tal forma que se

pueda evaluar el buen uso de los recursos y la contribución a la sociedad, lo que a largo plazo debe implicar un proceso que facilite la aplicación de la normatividad contable; en resumidas cuentas, que se concrete en un marco conceptual que este en capacidad de identificar los objetivos y funciones de la información financiera en un contexto en particular, que propicie una rendición de cuentas más amplia y confiable en el sector, teniendo en cuenta justamente la diversidad de entidades que lo conforma, las cuales pueden ser de naturaleza pública como privada.

9. Referencias

- Breen, O. (2013). *The Disclosure Panacea: A Comparative Perspective on Charity Financial Reporting*. International Society for Third-Sector Research [ISTR] (24)3, 852-880.
- Buchholz, A. (2015). *A New Reporting Landscape on the Horizon. Proposed Changes in Financial Statement Presentation for Not-for-Profit Entities*. The CPA Journal, 6-7.
- Cano, A. M. (2009). *Las Normas Internacionales en la contabilidad y la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 en el contexto contable colombiano*. Observatorio de la Economía Latinoamericana (121).
- Castaño, C; Zamarra, J; Correa, J. (2014). *Efectos financieros en una cooperativa colombiana por la implantación de estándares internacionales de información financiera para las pyme en su balance de apertura*. Cuadernos de Contabilidad, 15 (38), 427-458.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP]. (05 de Diciembre de 2012). *Direccionamiento Estratégico del proceso de convergencia de las Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, con estándares internacionales*. Retrieved 13 de Marzo de 2013 from Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP]: http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Direccionamiento%20dic%20de%202012%20_0.pdf
- Da Costa, M. d., & Vilarinho, V. M. (2012). *The accounting of Non-Profit Organizations in Portugal. The case of Private Institutions of Social Solidarity (IPSS)*. Problems of Management in the 21st Century, 5, 72-82.
- Decreto 624 . (30 de Marzo de 1989). *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección*

- General de Impuesto Nacionales*. Retrieved 25 de Agosto de 2014 from <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6533>
- Decreto 2649. (29 de Diciembre de 1993). *Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*. Retrieved 24 de Junio de 2015 from <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863>
- Decreto 2706. (27 de Diciembre de 2012). *Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas*. Retrieved 15 de Febrero de 2015 from <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=51148>
- Decreto 2784. (28 de Diciembre de 2012). *Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas*. Retrieved 15 de Octubre de 2015 from <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=51148>
- Decreto 3022. (27 de Diciembre de 2013). *Por el cual se modifica el Marco Técnico Normativo de Información Financiera para las Microempresas, anexo al Decreto 2706 de 2012*. Retrieved 15 de Febrero de 2015 from <http://actualicese.com/normatividad/2013/12/27/decreto-3022-de-27-12-2013/>
- Fazneen, F., Vandana, P., & Rani, P. (2012). *The impact of IFRS for SMES on the accounting profession: Evidence from Fiji*. *Accounting & Taxation*, 4 (2), 107-118.
- Gómez, M. (2007). *Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales*. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría*, 83-114.
- Grosu, V., & Bostan, I. (2010). *IAS/IFRS Standars for SMES and the impact on the Romanian Accounting System*. *International Journal of Academic research*, 2 (4), 323-328.
- Hail, I., Leuz, C., & Wysocki, P. (25 de Febrero de 2009). *Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy Factors*. Retrieved 25 de Agosto de 2014 from Social Science Research Network: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1357331
- International Accountig Standards Board [IASB]. (2015). *NIIF para PYMES*. Londres, Inglaterra: IFRS.

- KPMG. (s.f.). *Impactos en la Organización y Efectos Contables por Industria*. Recuperado el 25 de Agosto de 2014, de Normas Internacionales de Información Financiera. Disponible en: <http://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Normas%20Internacionales%20de%20Información%20Financiera.pdf>
- Ley 30. (28 de Diciembre de 1992). *Por el cual se organiza el servicio público de la Educación Superior*. Retrieved 12 de Agosto de 2014 from Ministerios de Educación: http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-86437_Archivo_pdf.pdf
- Ley 1314. (13 de Julio de 2009). *Por la cual se regulan los principios y Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de Información Aceptados en Colombia*. Recuperado el 24 de Febrero de 2014, de superfinanciera: https://www.superfinanciera.gov.co/SFCant/NormativaFinanciera/ley1314_09.pdf
- Ministerio de Educación Nacional. (s.f.). *Instituciones de Educación Superior (IES)*. Retrieved 08 de 08 de 2014 from Instituciones: <http://www.mineducacion.gov.co/1621/article-217744.html>
- Mueller, G., Gernon, H., & Meek, G. (1999). *Contabilidad: Una Perspectiva Internacional* (1ª edición en español ed. ed.). (J. Gómez, Trans.) México D.F., México: McGraw Hill.
- Nurunnabi, M. (2015). *The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country*. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 31, 136-149.
- Patiño, R., & Vásquez, N. (2013). *Las características de los subsistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera*. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (36), 1009-1043.
- Recalde, L. (2013). *Adopción de Normas Contables para las Entidades Sin Fines de Lucro - ESFL*. 1-30. Punta del Este, Uruguay: XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad.
- Rendón, B., Montaña, E., & Gaitán, G. (2013). *Las NIIF y su impacto en las cooperativas en Colombia a diciembre 31 de 2011*. *Cuadernos de Administración*, 29 (50), 176-185.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona, España: Ediciones DEUSTO.
- Ryan, C., Mack, J., Tooley, S., & Irvine, H. (2014). *Do Not-For-Profits Need Their Own Conceptual Framework?* *Financial*

Accountability & Management , 30 (4), 383-402.

- Salazar, É. (2011). *Análisis de las implicaciones no financieras de la aplicación de la NIIF para PYME en las medianas entidades en Colombia*. Cuadernos de Contabilidad , 12 (30), 211-241.
- Salazar, É. (2013). *Efectos de la implantación de la NIIF para PYMES en una mediana empresa ubicada en la ciudad de Bogotá*. Cuadernos de Contabilidad , 14 (35), 395-414.
- Sistema Nacional de Información de la Educación Superior [SNIES]. (31 de Mayo de 2016). *Estadísticas de Educación Superior*. Retrieved 12 de Septiembre de 2016 from Resumen de indicadores de Educación Superior. http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2Dy4w3ssY90J:www.mineduacion.gov.co/sistemasdeinformacion/1735/articles-212350_Estadisticas+de+Educacion+Superior+.xls+&cd=3&hl=en&ct=clnk&client=safari
- Superintendencia de Sociedades. (2012). *Circular Externa 115-00002 Proceso de Convergencia de las Normas de Contabilidad e Información Financiera con estándares internacionales*. Recuperado el 18 de Marzo de 2012, de Superintendencia de Sociedades: <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=sec&dir=41&id=32158&m=td&>
- Superintendencia de Sociedades, BDO, BakerTilly Colombia Consulting. (Agosto de 2011). *Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad en las empresas del sector real*. Recuperado el 25 de Agosto de 2014, de [http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/estadistica-de-la-convergencia/Documents/FASE II Selección De Los Estandares y o Practicas Mas Convenientes.pdf](http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/estadistica-de-la-convergencia/Documents/FASE+II+Selección+De+Los+Estandares+y+o+Prácticas+Mas+Convenientes.pdf)
- Tua, J. (1995). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín, Colombia: Centro Interamericano Jurídico-Financiero [CIJUF].
- Tua, J. (2002). *El marco conceptual y la reforma contable*. Revista Partida Doble (136), 52-59.