

Impactos en el proceso de convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes en una empresa del sector de transportes: estudio de caso

Jeydy Carolina Becerra Aguilar

Grupo de Investigación Contable “Francesco Villa”
Programa de Contaduría Pública
Facultad de Ciencias Sociales y Económicas
Fundación Universitaria Juan de Castellanos
jbecerra@jdc.edu.co

Lizeth Dahiana Miguez Casallas

Grupo de Investigación Contable “Francesco Villa”
Programa de Contaduría Pública
Facultad de Ciencias Sociales y Económicas
Fundación Universitaria Juan de Castellanos
lmiguez@jdc.edu.co

RESUMEN

A través del proceso de globalización y la apertura de nuevos mercados, a nivel mundial se han implementado normas contables para los diferentes países con el fin de que la preparación y presentación de la información financiera sea aceptada en cualquier parte del mundo, por esta razón se hace necesario crear estándares de información contable y financiera que sean comprensibles, transparentes y comparables a nivel nacional como internacional.

Colombia se encuentra en el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales han generado beneficios y a la vez impactos, que serán determinados en el desarrollo de la presente investigación. Cabe destacar, que la investigación es de carácter cualitativa y realizada a través de un estudio de caso en una empresa del sector transporte, que cumple con los criterios para pertenecer a una PYME. En ella se pretendió determinar los impactos sociales, tecnológicos, económicos y de recursos humanos en la implementación de las NIIF en el periodo de preparación, transición y aplicación. La recolección de información se realizó por medio de la observación, análisis de documentos, entrevista y encuestas dirigidas a los administrativos y personal de la empresa.

Con el análisis de la información se pudo determinar que existieron impactos en capacitación del personal -bajo conocimiento que tiene el profesional con relación al nuevo marco internacional-; falta de compromiso por parte de la gerencia; y altos costos que trae la implementación de las NIIF. Cabe resaltar que existieron cambios contables en cuanto a los activos de la empresa a causa del reconocimiento y la medición.

Palabras clave: Convergencia, NIIF, impactos, Pyme, empresa, sector transporte

ABSTRACT

Through the process of globalization and opening of new markets, accounting standards have been implemented worldwide for different countries, so that the preparation and presentation of financial information can be accepted anywhere in the world. makes it necessary to create accounting and financial information standards that are comprehensible, transparent and comparable nationally and internationally.

Colombia is in the process of convergence with the International Financial Reporting Standards, which have generated benefits and at the same time impacts, which will be determined in the development of this research, it is important to note that the research is qualitative in nature through a case study in a transport company that fulfills the criteria to belong to an SME. It analyzed the social, technological, economic and human resource impacts in the implementation of IFRS in the period of preparation, transition and implementation. The collection of information was done through observation, analysis of documents, interviews and surveys directed to the administrative and staff of the company.

With the analysis of the information, it was possible to determine that there were impacts on the training of the staff, the low knowledge that the professional has in relation to the new international framework, the lack of commitment on the part of the management, the high costs that the implementation of IFRS, it should be noted that there were accounting changes in the company's assets due to recognition and measurement.

Key words: Convergence process, IFRS, impacts, SME, transport company.

1. Introducción

Con el creciente desarrollo de las tecnologías, los mercados, los tratados de libre comercio, la globalización ha tenido un papel importante en la economía y en los negocios en los diferentes países del mundo, a causa de los nuevos cambios se crean modelos contables con el fin de que la información contable sea válida e igual de comprensible en cualquier parte del mundo, por esta razón el IASB (International Accountant Standards Board) entidad emisora de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, conocidas por sus siglas en inglés IFRS busca la armonización de los principios contables, para la preparación y presentación de los estados financieros, que generen información de calidad para los usuarios, la transparencia en los negocios, cambio de políticas para un mejor gobierno y la ampliación de la información a suministrar en los mercados.

A raíz, de la revisión teórica realizadas, se evidencio que el proceso de convergencia en los países ha presentado grandes retos como la falta de personal calificado, la falta de material para adopción por primera vez, falta de participación por parte de la

gerencia, los altos costos de la convergencia, tecnología insuficiente entre otras; para el caso Colombiano los retos anteriormente mencionados han sido parte fundamental para que la mayoría de las empresas no se encuentren bajo los parámetros contables aceptados internacionalmente.

La falta de conocimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera genera una desventaja para los preparadores de la información, debido a que tienen que acudir a expertos para poder desempeñar la profesión contable, por ende, volver a las universidades a capacitarse, lo que hace que las instituciones se encuentren en constante actualización de sus programas de aprendizaje para formar personas competentes ante el mercado laboral nacional como internacional.

En Colombia el proceso de convergencia se realizó bajo tres periodos denominados: preparación, transición y aplicación, se consideran importantes dado que la información financiera será reclasificada y revelada para facilitar el reconocimiento y medición de las cuentas que conforman el activo, pasivo y patrimonio para una adecuada toma de decisiones.

Pero la adopción por primera vez a los nuevos estándares ha generado inconvenientes; así por ejemplo, se expresa por autores como (Barral 2015, 14) que:

La adopción de la NIIF para las Pymes por primera vez conlleva un gran número de incidencias que se deben tener en cuenta tanto desde un punto de vista de aplicación de criterios contables, de reconocimiento, medición, clasificación, presentación e información a revelar, como de índole operativa que afecta a la estructura organizativa, al verse impactadas las funciones realizadas por los intervinientes en los procesos de información financiera, y a los recursos humanos por las competencias exigidas y las nuevas necesidades de información y reporte.

Con esta investigación se buscó determinar los impactos tanto sociales, económicos, recursos humanos, tecnológicos, entre otros; lo cuales se generaron a partir del proceso de convergencia durante los periodos de preparación, transición y aplicación en una empresa del sector de transporte que actualmente se encuentra en proceso de implementación de las NIIF para PYMES.

2. Antecedentes

A. Preparación

A nivel mundial los países han iniciado la convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) lo que ha traído consigo retos de tipos administrativos, económicos entre otros; afirman (Carril y Pascual 2013, 101):

Los principales retos para adoptar o converger a IFRS identificadas por las grandes firmas son: falta de guías técnico-contables, no prioritario para la alta dirección, falta de personal calificado, costos de la conversión, tecnología insuficiente, normas particulares complejas, naturaleza fiscal del régimen contable nacional y falta de guías en primera adopción de IFRS.

Además no solo existen retos, sino también dificultades en el periodo de preparación que hacen que el proceso sea aún más lento, tales dificultades las relaciona (Molina 2013, 31) indicando que “las dificultades intrínsecas de las NIIF, la deficiente

capacitación de los profesionales, la informalidad del sistema en muchos países donde la mayor parte de las empresas no están sujetas a requisitos de información diferentes a los fiscales o el retraso en su inclusión en la formación universitaria son algunos de los problemas más mencionados”; los cuales generan que la información no sea confiable y carezca de credibilidad afectando el objetivo principal de las NIIF.

En Colombia el proceso de convergencia ha traído dificultades, (Carril y Pascual , 2013) citando a la firma PricewaterhouseCoopers, (2011) indica que “ha encontrado como principales dificultades la falta de personal calificado, de guías para la adopción así como un costo de conversión muy alto”. Así mismo, (Carril y Pascual 2013, 70) consideran “que otro reto importante ha sido la falta de organización entre los usuarios de la información contable y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), así como la resistencia al cambio por parte de contadores y empresas”.

El proceso de convergencia inicio con la Ley 1314 de 2009, “por la cual se regula los principios y normas de contabilidad de información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento” (Ley 1314, 2009); también conocida como la ley de convergencia, busca la armonización y la transparencia de la información contable y que sean aceptadas a nivel nacional como internacional, dándole un nuevo enfoque a la información financiera bajo normas más concretas y completas con criterios para tener en cuenta en el momento de reconocer las diferentes cuentas que conforman los estados financieros.

Para llevar a cabo el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia, el Consejo Técnico de Contaduría Pública clasificó a las empresas en tres grandes grupos: Grupo 1 (Empresas con obligación de reportar información), Grupo 2 (pequeñas y medianas empresas) y Grupo 3 (Microempresas), que deben aplicar un marco técnico de información financiera específico.

Para el estudio de caso se orientará hacia el decreto 3022 del 2013 que reglamenta la ley 1314, es el Marco Técnico Normativo en donde se determinan los requerimientos para pertenecer al Grupo 2, los mecanismos de aplicación de la NIIF para Pymes y señala las características del periodo de preparación:

“Las entidades deberán presentar a los supervisores un plan de implementación de las nuevas normas, de acuerdo con el modelo que para estos efectos acuerden los supervisores. Este plan debe incluir entre sus componentes esenciales la capacitación, la identificación de un responsable del proceso, el cual debe ser aprobado por la Junta Directiva u órgano equivalente y, en general, cumplir con las condiciones necesarias para alcanzar el objetivo fijado y debe establecer las herramientas de control y monitoreo para su adecuado cumplimiento” (Decreto 3022, 2013, 3).

B. Transición

La etapa de transición es el comienzo del periodo donde una entidad presentara información completa de conformidad con las NIIF, dentro de sus primeros estados financieros.

El periodo de transición se considera de alta complejidad y trascendencia para las organizaciones, y por lo tanto las administraciones deben planear, estructurar y proveer los suficientes recursos para poder ejecutar sin problemas la labor por parte de profesionales experimentados en el campo contable y así mismo propender a reducir los costos (Pineda 2013, 67); A su vez, se define como el periodo de puesta en marcha en donde se lleva un paralelo entre la anterior reglamentación y la norma internacional y requiere de varios procedimientos, los cuales demandan una alta comprensión y dedicación para una implementación exitosa (Borrero 2014, 27).

Así mismo, el periodo de transición estaba sujeto a obtener balance de apertura y emisión de estados financieros en el marco normativo colombiano y conciliación bajo NIIF hasta diciembre de 2014, a partir de enero de 2015 y hasta diciembre del 2015, el plazo para la obligatoriedad en la aplicación de NIIF y emisión de estados financieros bajo NIIF (Castaño, Correa y Zamarra 2014, 9).

Luego, cada entidad debió apoyar el proceso para así ser más eficiente su cumplimiento, según lo que expresa (Pineda 2013, 59) “si se tiene en cuenta que estas empresas no poseen herramientas ni recursos suficientes para enfrentar estos cambios, se hace necesario plantear estrategias de mejoramiento que permitan, mediante la intervención de la administración, optimizar el proceso de transición a NIIF”; en concordancia con lo anterior, es importante resaltar que la convergencia no sólo es asunto del departamento de contabilidad si no de cada área de la empresa, incluyendo primordialmente la gerencia, porque a partir de este momento la información será más verídica y comprensible de acuerdo a las nuevas políticas contables elaboradas por la empresa.

Complementando lo anterior, se encontró que autores como (Herrera y Ospina 2013, 67), describen que “Colombia enfrenta un periodo de transición en cuanto a Normas Internacionales de Información Financieras, este cambio también es un reto para los profesionales en contaduría pública, para los que apenas se están formando y para las universidades del país”; un reto que las universidades asumieron mostrando un gran interés y tomaron como iniciativa la oferta de capacitaciones relacionadas a los nuevos estándares; además, de preparar guías de orientación sobre la convergencia de las Pymes.

Los profesionales en su momento y ahora enfrente un caos contable, debido a que los profesionales del país tienen limitaciones para hablar un lenguaje financiero, tal vez se debe a la poca experiencia y conocimiento en las normas, lo cual los ha llevado a una nueva actualización de conocimientos y a buscar personal con experiencia y conocimiento en Normas Internacionales de Información Financiera dentro y fuera del país.

El periodo de transición da como resultado el balance de apertura, es el momento de inicio o el punto de partida del proceso de convergencia, más conocido con sus siglas como “ESFA”, el balance se inicia con una información provisional para dar inicio a este periodo y está sujeto a cambios que se encuentran en el siguiente periodo (Borrero 2014, 26).

C. Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA)

El proceso de adopción de la NIIF para Pymes inicia con la elaboración el Estado de Situación Financiera de Apertura “ESFA” y se debe tener en cuenta Sección 35 de la NIIF Pymes. (Salazar 2013,9)

Para la elaboración e implementación del Estado de Situación Financiera de Apertura en una empresa es necesario tener en cuenta las políticas contables establecidas, con base a los principios, métodos y procedimientos determinados, que permiten orientar a la empresa y a los usuarios interesados en la información financiera, la forma como fue elaborado y que su contenido se ajuste a la realidad de la empresa.

Sin embargo, la entidad con apoyo del personal experto, liderará el proceso de adopción, además como lo expresan (Rivera y Mejía 2011,19) deberá tener en cuenta “las políticas contables que una entidad utilice para elaborar su estado de situación financiera de apertura pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior”, lo cual ayudará al reconocimiento de cada partida que integra el ESFA.

Los encargados de elaborar el balance de apertura deberán revisar detalladamente la normatividad establecida por las NIIF, teniendo en cuentas las políticas contables establecidas y de esta forma planificar con anterioridad su elaboración. Es importante realizar una comparación sobre los Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA anteriores y las NIIF, así como se debió tener en cuenta en su momento las orientaciones como las que emitió la Superintendencia de Sociedades, “para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, se requiere una adecuada planificación y la recopilación de información pertinente. El preparador del ESFA debe tener un conocimiento completo de la entidad y determinar previamente cuales secciones de la NIIF para PYMES le serán aplicables”. (Superintendencia de Sociedades, 2014)

Adicional a las políticas contables, el conocimiento normativo y de la empresa; existen unos criterios importantes al momento de elaborar el Estado de Situación Financiera como son el reconocimiento, la medición, clasificación, presentación e información a revelar y criterios que afectan directamente la información financiera.

Por último, una entidad deberá en su Estado de Situación Financiera de Apertura:

- a) Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido; (b) No reconocer partidas como activos o pasivos si la NIIF no permite dicho reconocimiento; (c) Reclasificar las partidas que se reconocieron, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con la NIIF; y (d) Aplicar la NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos. (Rivera y Mejía 2011,14)

El balance de apertura basado en las NIIF para Pymes, será el punto de partida para todos los periodos contables; así como, lo expresan (Rivera y Mejía 2011,19), el balance deberá contener “los ajustes que resulten de la aplicación por primera vez, estos serán registrados en las utilidades retenidas u otra categoría de patrimonio”.

3. Metodología

La investigación tiene un enfoque cualitativo, se acerca a lo que expresan (Hernández, et al., 2010,7), “utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación”; Es el enfoque indicado para el desarrollo de la investigación porque se determinaron impactos

sociales, tecnológicos, financieros, económicos, culturales y de recurso humano en la empresa objeto de estudio.

El tipo de investigación desarrollada es descriptiva – analítica; porque identifica, describe, analiza e interpreta los impactos en la empresa objeto de estudio, de acuerdo a (Tamayo 2003, 40) se puede entender que la investigación descriptiva “comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, y la composición o procesos de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente”.

Como método se estableció el estudio de caso, donde se intenta entender la complejidad de un caso, para el estudio de caso se eligió una empresa del sector transporte con las siguientes características: sociedad limitada, que el 31 de mayo de 2013 cambia a una sociedad por acciones simplificada, su objeto social es el de transporte terrestre público automotor de carga y demás, con un mercado nacional e internacional, que cuenta con tres sucursales, su sede principal se ubica en la ciudad de Tunja (Boyacá), que debe aplicar la NIIF para Pymes en sus estados financieros para el periodo 2016 de acuerdo a la normatividad reglamentada de la ley 1314.

La empresa se seleccionó porque cumple con los requisitos para pertenecer al Grupo 2 como lo son: tiene una planta de personal de 70 empleados, y activos para el año 2016 por valor de \$6.650.000.000, que corresponden a 9.645 SMMLV. Por petición del representante legal el nombre de la empresa se trabaja bajo el anonimato.

El proceso de investigación manejo instrumentos de recolección de datos como: revisión documental, entrevistas y encuestas dirigidas a los administrativos, al personal encargados de la preparación de la información financiera de la empresa y empleados con el fin de conocer su comportamiento, conocimiento, opiniones sobre los impactos sociales, tecnológicos, culturales, recurso humano y financieros del proceso de convergencia a Normas Internacionales e Información Financiera para pequeñas y medianas empresas (NIIF para Pymes).

4. Marco legal

Para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera se hace necesario que las empresas se encuentren clasificadas, es por esta razón que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública las clasifica según sus ingresos, activos y número de personal, así:

Tabla 1. Clasificación de las empresas en Colombia según el CTCP y las NIIF

Grupo	Tipo de empresa	Norma que aplica
1	Emisores de valores; Entidades de interés público; Entidades que tengan activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal superior a doscientos (200) trabajadores; que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos: i. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF;	NIIF Plenas

	<p>ii. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF;</p> <p>iii. Realizar importaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente, del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa, o</p> <p>iv. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.</p>	
2	<p>a) Empresas que no cumplan con los requisitos del literal c) del grupo 1;</p> <p>b) Empresas que tengan Activos totales por valor entre quinientos (500) y treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal entre once (11) y doscientos (200) trabajadores, y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público; y</p> <p>c) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores, y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV. Dichos ingresos brutos son los ingresos correspondientes al año inmediatamente anterior al periodo sobre el que se informa. Para la clasificación de aquellas empresas que presenten combinaciones de parámetros de planta de personal y activos totales diferentes a los indicados, el factor determinante para dicho efecto, será el de activos totales.</p>	NIIF Pymes
3	<p>(a) Personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios establecidos en el art. 499 del Estatuto Tributario (ET) y normas posteriores que lo modifiquen. Para el efecto, se tomará el equivalente a UVT, en salarios mínimos legales vigentes.</p> <p>(b) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo 2 ni en el literal anterior.</p>	Contabilidad Simplificada

Fuente. Clasificación de las empresas en Colombia según el CTCP y las NIIF Decreto 2784 de 2012, Decreto 2706 de 2012 y Decreto 3022 de 2013

La clasificación de las empresas ayuda a conocer el marco técnico normativo que se debe aplicar en el proceso de convergencia y los plazos para la preparación, transición y aplicación de las NIIF.

A continuación se describe la normatividad que Colombia ha incurrido para la adopción a las NIIF:

Tabla 2. Reglamentación para adoptar las NIIF, según su clasificación.

NORMATIVIDAD	FECHA DE EXPEDICIÓN	DE QUE TRATA
LEY 1314	13- Julio- 2009	Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. (Ley 1314, 2009)
DECRETO 2706	27-Diciembre-12	Reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. (Decreto 2706, 2012)
DECRETO 2784	28-Diciembre-12	Reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, define quienes son los preparadores y el cronograma de aplicación. (Decreto 2784, 2012)
DECRETO 3022	27-Diciembre-13	Reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2, define quienes son los preparadores y el cronograma de aplicación. (Decreto 3022, 2013)
DECRETO 2129	24-October-14	Ampliación del plazo a empresas de Grupo 2 para que puedan informar aplicación de NIIF plenas. (Decreto 2129, 2014)
CIRCULAR EXTERNA 200-000010 DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES.	28- Noviembre- 14	Esta circular externa solicita la información financiera según el proceso de convergencia a NIIF, de los grupos 1 y 2. No solo dirigiéndose al grupo 2, sino dirigiéndose al numeral 2. Estado de situación financiera de apertura – ESFA – que deben ser presentado por los preparadores de información financiera clasificados de manera voluntaria en el grupo 1. (Circular externa 200-000010, 2014)
DECRETO 2548	12-Diciembre-14	Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009, artículo 4, sobre la independencia de la norma contable con la tributaria. (Decreto 2548, 2014)
		Con el objetivo de compilar y racionalizar las normas de carácter reglamentario, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, que rigen en materia de

DECRETO 2420	14-Diciembre-2015	contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. (Decreto 2420, 2015)
DECRETO 2496	23-Diciembre 2015	Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. (Decreto 2496, 2015)

Fuente: Congreso de Colombia, adaptado legislación colombiana por autoras

Los decretos y circulares citados anteriormente hacen referencia a las normas que regulan la implementación en Colombia; así como, la preparación y presentación de la información financiera, también trata sobre la independencia entre la norma contable de la tributaria y el marco técnico normativo para cada grupo.

A partir de la caracterización que se hace de la empresa de la que se obtuvo la información, se clasifico dentro de la actividad de transporte por la cual está vigilada y controlada por la Superintendencia de Puertos y Transporte, quienes ayudan al cumplimiento de la implementación de los nuevos lineamientos, a continuación se observa la forma que la Superintendencia de Puertos y Transporte ha llevado la vigilancia del proceso de convergencia:

Tabla 3. Normatividad expedida por la Superintendencia de Transporte

NORMATIVIDAD	FECHA DE EXPEDICIÓN	DE QUE TRATA
Decreto 4946	30/ 12/ 2011	En el cual se dictan disposiciones en materia del ejercicio de la aplicación voluntaria de las Normas Internacionales de Contabilidad e información financiera. (Decreto 4946, 2011)
Decreto 403	21 /02/ 2012	El cual modifica el decreto 4946 del 30 de Diciembre de 2011. (Decreto 403, 2012)
Circular Externa N° 000002	07 / 03/ 2012	La cual amplía el plazo para la aplicación del proceso de convergencia voluntaria e integral de Normas Internacionales de Información Financiera y el cual vence el 09 de marzo de 2012 y la Superintendencia recibirá la solicitud de aplicación voluntaria de las NIIF. El proceso de etapa de prueba comprendida entre el 01 de enero y el 31 de Diciembre de 2012 y la información que se prepare en aplicación a las NIIF es totalmente de carácter voluntario con el objeto de conocer como ha sido el impacto en el sector de transporte. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2012)
Circular Externa N°0000013	04 / 05/ 2012	En el cual comunica sobre el proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera con estándares internacionales. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2012)

Circular Externa N° 00000002	22 /01/ 2013	En el que se establece los requerimientos de implementación para el grupo 1. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2013)
Circular Externa N° 00000048	30 / 12/ 2013	En el cual se están realizando orientaciones y seguimientos al proceso de implementación de las Normas de información Financiera a las empresas correspondientes al grupo 1. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2013)
Circular Externa N°00000019	03 /10/ 2014	El cual de acuerdo a los requerimientos del plan de acción de implementación, se supervisan las entidades públicas estipuladas en la resolución 44 de 2014 de la Contaduría General de la Nación.
Resolución N° 414	08/ 09/ 2014	Mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos aplicables a las empresas y cronograma de aplicación. (Resolución No. 414, 2014)
Circular Externa N° 00000040	23/ 12/ 2015	En el cual se solicita el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, a los preparadores de la información financiera que conforman el grupo 2 y voluntarios del grupo 1. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2015)
Circular Externa N° 00000041	23/ 12/ 2015	En el cual se solicita los estados financieros del año 2014, según el proceso de convergencia hacia NIIF del grupo 1. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2015)
Circular Externa N° 00000042	30/ 12/ 2015	En el cual se amplía un nuevo plazo de reporte del Estado de situación Financiera ESFA, a los preparadores de la información financiera que conforma el grupo 2 y voluntarios del grupo 1. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2015)
Circular Externa N° 00000043	30/ 12/ 2015	En el que se establece un nuevo plazo para el reporte de los Estados Financieros del año 2014 según el proceso de convergencia a NIIF grupo 1. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2015)
Resolución 78669	30 /12/ 2016	En la que se establecen los requerimientos de información financiera para las entidades clasificadas en el grupo 2, resolución 414 del 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación y voluntarios del grupo 1 con cronograma de grupo 2, en cumplimiento de la ley 1314 de 2009. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2016)
Circular Externa N° 00041	29 / 01/ 2016	En la cual se amplía nuevamente el plazo del reporte de los estados financieros al año 2014 según el proceso de convergencia a NIIF grupo 1. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2016)
Circular Externa N° 00042	29/ 01/ 2016	En el cual se amplía nuevamente el plazo de reporte del Estado de situación financiera de apertura ESFA, para el grupo 2 y voluntarios del grupo 1.

		(Superintendencia de Puertos y Transporte, 2016)
Circular Externa N° 00043	29/ 02/ 2016	En el cual se amplía nuevamente el plazo de reporte del Estado de situación financiera de apertura ESFA, a los preparadores de la información financiera que conforman el grupo 2 y voluntarios del grupo 1. (Superintendencia de Puertos y Transporte, 2016)
Circular Externa N° 00044	29/ 02/ 2016	En la cual se amplía nuevamente el plazo del reporte de los estados financieros al año 2014 según el proceso de convergencia a NIIF grupo 1. Superintendencia de Puertos y Transporte (2016)
Circular Externa N° 00045	30/ 03/2016	En el cual se amplía nuevamente el plazo de reporte del Estado de situación financiera de apertura ESFA, para el grupo 2 y voluntarios del grupo 1. Superintendencia de Puertos y Transporte (2016)
Circular Externa N°000004	12/ 01/2017	En el cual se solicita el reporte de información financiera correspondiente al año 2015, que debió entregarse en el año 2016. Superintendencia de Puertos y Transporte (2017)

Fuente: Superintendencia de Puertos y Transporte, adaptado por autoras

Se puede observar que entes de vigilancia y control como la Superintendencia de Puertos y Transporte establecieron una mayor flexibilidad, evidenciado en los plazos para la presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura, situación que no es acorde con el proceso propuesto por las entidades de regulación contable de Colombia, además como conclusión parcial con cada circular y resolución que se ha expedido por parte de la Superintendencia de Sociedad y la Superintendencia de Puertos y Transportes, muestra en principio que las empresas no cumplieron con los plazos para la presentación del Estado de Situación Financiera “ESFA”.

5. Resultados

A. Periodo de Preparación

Durante el periodo de preparación se fue presentando diferentes retos los cuales se clasificaron de la siguiente forma: incumplimiento de cronograma de aplicación, capacitación del personal, presupuesto realizado para el proceso de convergencia y la tecnología para el apoyo contable, los cuales se describirán a continuación:

Incumplimiento del cronograma

Con las entrevistas realizadas, se evidenció que la empresa del sector de transporte inicio el proceso de convergencia en el año 2015, dando cumplimiento a la normatividad, lo que indica que la gerencia no tuvo la iniciativa de realizar el proceso voluntariamente, sino que se intentó ejecutar de forma obligatoria, generando una falta de apoyo por parte de la misma, sin considerar los nuevos estándares internacionales como una oportunidad y estableciéndose como un requisito.

La empresa, por dar cumplimiento al proceso de implementación, contrató a un profesional contable externo, el cual no tenía los conocimientos necesarios; lo que ocasiono un retraso en el cronograma de aplicación y genero mayores costos. Cabe resaltar que la persona elegida en ese momento para realizar la aplicación de las NIIF no cumplió con el compromiso pactado, desarrollando otras actividades que no eran objeto del contrato; por lo tanto la aplicación no se realizó.

Capacitación

Según las entrevistas efectuadas al personal, se puede concluir que en el momento de iniciar el proceso de convergencia el profesional contratado, encargado de las actividades de enseñanza no involucro a todo el personal, lo que genero desconocimiento en áreas funcionales, señalando que para el proceso de convergencia se debe hacer partícipe a todas las personas que conforman la empresa, es decir el área administrativa, gerencial, contable y operativa.

El proceso de formación fue complejo debido a que los funcionarios no poseen los conocimientos suficientes en el área contable y adicionalmente el contador de la empresa no estaba involucrado.

En el año 2016 se retomó el proceso de convergencia, contratando una firma de contadores de la ciudad de Tunja personal idóneo, capacitado para realizar la implementación, donde se hizo la socialización del proceso de convergencia al nuevo marco normativo pero donde solo se enfocó a la gerencia y administrativa y no a la operativa.

Presupuesto

Es pertinente retomar los valores de los costos asumidos por la empresa de transportes de carga hasta el momento del avance de la investigación, en la Tabla 4 se resumen:

Tabla 4. Presupuesto

Descripción	Costo
Primer contrato implementación NIIF para Pymes (2015)	3.500.000
Según contrato implementación NIIF para Pymes (2016)	6.000.000
120 Horas de capacitación empleados	600.000
Total	10.100.000

Fuente: Elaborado por autoras, de acuerdo al diagnóstico realizado a la empresa

Lo anterior indica que el número de empleados capacitados corresponde a 6 personas, la razón de horas de capacitación por cada empleado es de 20 horas por cada uno. Con un valor de \$ 100.000 la hora por empleado.

Teniendo en cuenta que los recursos disponibles se limitaron y solo se dispusieron para lo necesario.

Tecnológico

Dentro del diagnóstico elaborado por la firma se encontró que la empresa del sector de transporte cuenta con un software especializado que apoya el proceso contable y la elaboración de estados financieros, las principales funciones que se realizan son las de facturación a los servicios prestados, proveedores y anticipos; los comprobantes de contabilidad más utilizados son los de ingresos, notas contables y egresos; tiene la opción de ser parametrizado a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), pero se evidencio que la información aún no se encuentra ajustada bajo los nuevos estándares dado que no se han proporcionado recursos en el periodo de preparación y transición para una adecuado ajuste.

Administrativos

Las entrevistas realizadas a la gerencia se evidencio que el proceso de convergencia se percibe como una obligación, mas no como una posibilidad de mejora de la información financiera que ayudara a la toma de decisiones.

Sin embargo, las entrevistas practicadas seis empleados administrativos de la empresa, ellos entienden los beneficios, la importancia y la mejora de la calidad de la información financiera como resultado de la implementación de las NIIF.

Cabe resaltar que a causa de las nuevas decisiones que se tomaron en la parte gerencial se desarrollaron nuevas actividades como el apoyo para la capacitación al personal administrativo excluyendo el operativo, la contratación de una persona experta en NIIF cumplimiento de sus obligaciones formales y satisfaciendo las necesidades de información que exige el mercado, obteniendo los beneficios futuros de las normas internacionales.

B. Periodo de transición

Dentro del periodo de transición se establece una etapa de diagnóstico de la empresa de transportes de carga, donde se tienen en cuenta elementos administrativos, contables y financieros, a continuación a partir de la información suministrada por la empresa y firma contratada para la implementación se expone una síntesis del estado de la empresa.

Diagnostico contable y financiero

A través de un análisis vertical realizado a los estados financieros suministrados por la compañía de sector de transporte, se pudo llegar a identificar las cuentas más representativas dentro de los informes financieros, los nuevos cambios que se presentaron de acuerdo al nuevo marco normativo y algunas recomendaciones que se debieron realizar durante para el adecuado proceso de implementación. Sin embargo también se analizará el sistema contable que la empresa utiliza para su funcionamiento y si cumple con los nuevos estándares como a continuación se mostrará:

Estado de Situación Financiera**Tabla 5. Activos**

	CUENTA	% PARTICIPACIÓN
Disponible	Caja	1%
	Bancos	0%
	Cuentas de Ahorro	0%
Inversiones	Acciones	5%
Deudores	Clientes	41%
	Cuentas por Cobrar a Vinculados Económicos	17%
	Cuentas Por Cobrar a Socios y Trabajadores	1%
	Anticipos y Avances	8%

	Anticipo de Impuestos y Contribuciones Saldos a Favor	6%
	Deudores Varios	0%
Inventarios	Materiales Repuestos y Accesorios	3%
Propiedad, Planta y Equipo	Terrenos	0%
	Maquinaria y Equipos En Montaje	0%
	Maquinaria y Equipo	35%
	Equipo de Oficina	0%
	Equipo de Computación y Comunicación	0%
	Flota y Equipo de Transporte	20%
	Depreciación Acumulada	-43%
Intangibles	Licencias	0%
Valorizaciones	De Inversiones	1%
	De Propiedades Planta y Equipo	4%
	TOTAL ACTIVO	100%

Fuente: Estados financieros de la empresa. Adaptado por autoras.

Consideraciones que se presentaron sobre la cuenta activos:

- Dentro del reconocimiento se hace necesario incluir el deterioro
- Tener en cuenta los cambios en los criterios de reconocimiento y realizar seguimientos a la cartera en cuanto a los saldos vencidos.
- Fijar la base de medición, y si es necesario registrar pérdidas por deterioro a productos.
- Es importante determinar que cada rubro esté en condiciones de generar beneficios económicos o ingresos a futuro, en caso de no cumpla la condición se debe de dar de baja.
- Para su debido reconocimiento, es significativo tener en cuenta si se espera seguir utilizando los mismos o existen planes de venderlos y reemplazarlos, para así mismo establecer el valor al balance de apertura.
- En este mismo sentido algunos activos se les darán de baja debido a su menor cuantía.

Tabla 6. Pasivos

	CUENTA	% PARTICIPACIÓN
Obligaciones Financieras	Bancos Nacionales	11%
Proveedores	Nacionales	3%
Cuentas por pagar	A Compañías Vinculadas	3%
	Órdenes de Compra por Utilizar	0%
	Costos y Gastos por Pagar	39%
	Retención en la Fuente	2%
	Retención IVA por Pagar	0%
	Impuesto de Industria y Comercio	3%
	Retención a Título Cree	1%

	Retenciones y Aportes de Nomina	1%
	Acreedores Varios	1%
Impuestos, Gravámenes y Tasas	De Renta y Complementarios	1%
	Impuesto sobre las Ventas por Pagar	0%
	De Hidrocarburos y Minas	4%
Obligaciones Laborales	Salarios por Pagar	9%
	Cesantías Consolidadas	1%
	Intereses sobre Cesantías	0%
	Prima de Servicios	1%
	Vacaciones Consolidadas	1%
	Liquidaciones Control 2016	0%
Pasivos Estimados y Provisiones	Para Obligaciones Laborales	0%
Otros Pasivos	Anticipos Y Avances Recibidos	0%
Otros Pasivos	Ingresos Recibidos Para Terceros	19%
	TOTAL PASIVO	100%

Fuente: Estados financieros de la empresa. Adaptado por autoras.

Consideraciones que se presentaron sobre la cuenta pasivos:

- Se tendrá que dar de baja a saldos que no cumplen con la definición normativa.
- Resaltar que los ajustes por imputaciones no son aceptados bajo las NIIF para Pymes.

Tabla 7. Patrimonio

	CUENTA	% PARTICIPACIÓN
Capital Social	Aportes Sociales	51%
Reservas	Reservas Obligatorias	2%
Revalorización del Patrimonio	Ajustes Por Inflación	2%
Resultados del Ejercicio	Utilidad del Ejercicio	16%
Resultados de Ejercicios Anteriores	Utilidades o Excedentes Acumulados	9%
Superávit por Valorizaciones	de Propiedades Planta y Equipo	20%
	TOTAL PATRIMONIO	100%

Fuente: Elaborado por autoras, de acuerdo a los estados financieros de la empresa

Consideración que se presentaron sobre la cuenta patrimonio:

- Tener presente dar de baja mediante ajuste contable con contrapartida de utilidades retenidas.

Del mismo modo, se identificaron los rubros que tuvieron un cambio de denominación en cuanto a su nombre de acuerdo a los nuevos estándares internacionales como son:

Tabla 8. Denominación bajo NIIF Activos

ACTIVO	
SEGÚN NORMATIVIDAD LOCAL	SEGÚN NIIF
Caja Bancos Cuentas de ahorro	Efectivo y Equivalentes de Efectivo
Ingresos por Cobrar Anticipos de Impuestos y Contribuciones o Saldos a Favor	Deudores Comerciales y Otras Cuentas por Cobrar
Inversiones en acciones	Inversiones
Terrenos	Propiedades de Inversión
Construcciones y Edificaciones Equipo de oficina Equipo de Computación y Comunicación Depreciación Acumulada	Propiedades, Planta y Equipo
Valorizaciones Cargos Diferidos	Activos Intangibles

Fuente: Información suministrada por la empresa

Tabla 9. Denominación bajo NIIF Pasivos

PASIVO	
SEGÚN NORMATIVIDAD LOCAL	SEGÚN NIIF
Cuentas Corrientes Comerciales Costos y Gastos por Pagar Retención en la Fuente Impuestos a las Ventas Retenidos Impuesto de Industria y Comercio Retenido Retenciones y Aportes de Nomina Acreedores Varios	Cuentas por Pagar Comerciales y Otras Cuentas por Pagar
De Renta Y Complementarios Impuesto Sobre las Ventas por Pagar De Industria y Comercio De Renta para la Equidad CREE	Pasivos por Impuestos Corrientes
Salarios por Pagar Cesantías Consolidadas Intereses Cesantías Prima de Servicios Vacaciones	Beneficios a los Empleados
Provisión Para Obligaciones Laborales	Provisiones

Fuente: Información suministrada por la empresa

Tabla N° 10. Denominación bajo NIIF Patrimonio

PATRIMONIO	
SEGÚN NORMATIVIDAD LOCAL	SEGÚN NIIF
Capital Social	Capital Social
Reservas Obligatorias	

Reservas Ocasiones	Reservas
Ajustes por Inflación (superávit-revalorizaciones)	No Existe
Utilidad del Ejercicio	Resultados del Ejercicio
Utilidades o Excedentes Acumulados	Ganancias Acumuladas

Fuente: Información suministrada por la empresa

ESTADO DE RESULTADOS

Tabla N° 11. Estado de resultados bajo denominación NIIF

SEGÚN NORMATIVIDAD LOCAL	SEGÚN NIIF
Ingresos Operacionales Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Ventas	Ingresos de Actividades Ordinarias
Ingresos No Operacionales	Otros Ingresos
Gastos de Personal	Gastos por Beneficios a los Empleados
Honorarios Impuestos Arrendamientos Servicios Gastos Legales Mantenimiento y Reparaciones Adecuación e Instalación Diversos Financieros Gastos Extraordinarios	Otros Gastos
Depreciaciones Amortizaciones	Gastos por Depreciación y Amortización
	Deterioro del Valor de las Propiedades, Planta y Equipo
Provisiones	Provisiones
Provisión para Impuesto de Renta	Gasto por Impuesto a las Ganancias

Fuente: Información suministrada por la empresa

Lo anterior se constituye como un avance de la implementación de las NIIF, el cual se establece dentro del diagnóstico primario que se hace a la entidad por parte de la persona contratada para liderar el proceso, lo más relevante que se puede tomar a partir de la información es:

La importancia que tienen los rubros de Flota y Equipo de Transporte, y Maquinaria y Equipo, por la misma actividad económica de la empresa, al establecerse cerca al 55% del total de los activos, pero a la vez se encuentra una depreciación acumulada del 43%, situación que reduce el valor de los activos que producen los beneficios a la empresa, sin embargo se manifiesta por parte de la persona responsable del proceso de implementación de NIIF para Pymes, que en el momento de identificar y hacer los avalúos de cada vehículo o maquinaria puede aumentar el valor real dentro de los activos de la empresa.

También es importante resalta el rubro de deudores de la empresa, el cual representa cerca del 70% del total de los activos, importante resaltar las operaciones que hay con otras empresas vinculadas y clientes, sin embargo se manifiesta por parte del asesor que es uno de los rubros que tendrá una depuración y mayor impacto en el momento de la aplicación de la política relacionada con la edad de la cartera y la eliminación por difícil cobro.

De lo pasivos es importante mencionar que los rubros más representativos son Costos y Gastos por Pagar con 39% y Obligaciones Financieras con un 11%, lo anterior por la misma actividad de la empresa continua y la necesidad de financiación externa para el mantenimiento y cumplimiento de obligaciones por la demora en el cobro a sus clientes.

Se manifiesta por parte del asesor de NIIF para Pymes, que dentro de la consolidación de las políticas, una de las más importantes es la de Beneficios a Empleados, por el número considerable de conductores que tiene a cargo, superior a 50, entre lo que denominan empleados de planta y remplazos ocasionales, y de la cual se entiende también puede tener un impacto dentro de su aplicación para la medición posterior que puede cambiar procesos y establecer nuevos valores para ser reconocidos en el pasivo y gasto.

6. Conclusiones

Según la observación, análisis de documentos, las encuestas, entrevistas y el análisis de la información se puede concluir:

La falta de participación y desconocimiento en el proceso de convergencia por parte de la gerencia generó desconocimiento de la importancia y no lo consideran prioritario ni proveyeron los recursos para gestionar de forma eficiente las actividades de la etapa de preparación y transición a las NIIF para Pymes.

Otra dificultad al momento de implementar las NIIF para Pymes en la empresa de transporte de carga y que cabe resaltar fue el bajo conocimiento que tenían los profesionales contables para iniciar el proceso de adopción por primera vez, lo que se evidencio con la contratación equivoca de personal en sus primeros meses de preparación.

Se puede establecer también desde el presupuesto invertido, \$10.100.000 y 120 horas de capacitación personal administrativo y gerencial, que la empresa solo destino el 0,2% del total de los ingresos (aproximadamente \$6 mil millones), lo que representa que no se destinaron los recursos necesarios y los que se destinaron no son suficientes para el tamaño y complejidad de la empresa, lo que implica un inadecuado proceso de convergencia.

Con respecto al área tecnológica, la empresa de transporte cuenta con un software para la elaboración de los estados financieros pero no se encuentra ajustado bajo los nuevos parámetros contables, lo que genera el retraso en la presentación de la información, situación que se presenta también por la no disposición de los recursos para el proceso de ajuste y parametrización.

El rubro con mayor impacto fue la propiedad planta y equipo, que a resultados previos de los avalúos puede cambiar cerca al 15%, de acuerdo a la actividad de la empresa

afectó directamente la cuenta de flota y equipo de transporte debido al reconocimiento, medición y eliminación.

La Superintendencia de Puertos y Transporte como entidad de control y vigilancia ha sido flexible y poco rígida ante las empresas, con la emisión de circulares que ha prorrogado la presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura bajo NIIF.

7. Referencias

- Barral, A., 2015. Adopción por primera vez de NIIF para Pymes. p. 112.
- Beuren, I. & Mendes, D., 2012. Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil. 21 11, pp. 1-18.
- Borrero, X., 2014. Evolución de las niif para pymes y su impacto en las pequeñas empresas en Colombia. pp. 1-44.
- Carrerá, J., 2016. Pequeñas empresas colombianas atrasadas en implementación de las Niif. *El Colombiano*, 21 01.
- Carril, M. & Pascual, M., 2013. Estado actual de Latinoamérica en relación al proceso de adopción de las NIIF .. *Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable N 38*, pp. 1-51.
- Castañó, C. E., Correa, J. A. & Zamorra, J. E., 2014. Efectos financieros en una cooperativa colombiana por la implementación de estándares internacionales de información financiera para las pyme en su balance de apertura. *Cuaderno Contable*, p. 32.
- Decreto 2129. 24 de octubre de 2014. Congreso de Colombia, *Diario Oficial N. 49314*. Colombia (2014).
- Decreto 2496. 23 de diciembre de 2015. Congreso de Colombia, *Diario Oficial No.49735*. Colombia (2015).
- Decreto 2420, 14 de diciembre de 2015. Congreso de Colombia, *Diario Oficial No. 49.726*. Colombia (2015)
- Decreto 2548, 12 de diciembre de 2014. Congreso de Colombia, *Diario Oficial 49363*. Colombia (2014).
- Decreto 2706, 27 de diciembre de 2012. Congreso de Colombia, *Diario Oficial 48657*. Colombia (2012).
- Decreto 2784, 28 de diciembre de 2012. Congreso de Colombia, *Diario Oficial No. 48658*. Colombia (2012).
- Decreto 3022, 27 de diciembre de 2013. Congreso de Colombia, *Diario Oficial No. 49.016*. Colombia (2013).
- Decreto 403, 21 de febrero de 2012. Congreso de Colombia, *Diario Oficial No. 48.350*. Colombia (2012).
- Decreto 4946, 30 de diciembre de 2011. Congreso de Colombia, *Diario Oficial No. 48.298*. Colombia (2011).
- Hernández, R., Fernández, C. & Baptista, M., 2010. *Metodología de la Investigación*. México, D.F: Mc Graw Hill.
- Herrera, L. M. & Ospina, Y. A., 2013. Diagnóstico e impactos en la adopción de niif para pymes en Colombia: el caso de gallego y asociados S.A.S p. 81.
- Jiménez, N., 2016. Adoptar las NIIF: un reto para las empresas colombianas. *Dinero*, 28 03.
- Ley N° 1314, 13 de julio de 2009. Congreso de Colombia, *Diario Oficial No. 47.409*. Colombia (2009).
- Molina, R., 2013. *NIIF para las Pymes: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional*, s.l.: Contabilidad y negocios (8).
- Pineda, D., 2013. Importancia de la intervención de la administración en el proceso de transición a NIIF en las Pymes de Sogamoso, Boyacá. *Investigación, desarrollo e innovación*, p. 1 a 14.
- Resolución No. 414 de 08 septiembre de 2014. Contaduría General de la Nación, Colombia (2014).

Resolución No. 78669 de 30 diciembre de 2014. Superintendencia de Puertos y Transporte, Colombia (2014).

Rivera, J. A. y Mejía, N. G., 2011. Transición a la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas comerciales del municipio de San Salvador. p. 129.

Salazar, E., 2013. Efectos de la implementación de las NIIF para Pymes en una mediana empresa ubicada en la ciudad de Bogotá. *Cuadernos de la Contabilidad*, p. 20.

Superintendencia de Puertos y Transporte , 2012. Circular Externa N° 000002, Circular Externa N° 0000013, Colombia .

Superintendencia de Puertos y Transporte , 2013. Circular Externa N° 00000002, Circular Externa N° 00000048, Colombia .

Superintendencia de Puertos y Transporte , 2014. Circular Externa N° 00000019, Colombia .

Superintendencia de Puertos y Transporte , 2015. Circular Externa N° 00000040, Circular Externa N° 00000041, Circular Externa N° 00000042, Circular Externa N° 00000043, Colombia .

Superintendencia de Puertos y Transporte , 2016. Circular Externa N° 00041, Circular Externa N° 00042, Circular Externa N° 00000042, Circular Externa N° 00043, Circular Externa N° 00044, Circular Externa N° 00045, Colombia .

Superintendencia de Puertos y Transporte , 2017. Circular Externa N° 000004, Colombia .

Superintendencia de Sociedades, 2014. Circular externa N° 200-000010, Colombia.

Superintendencia de Sociedades , 2014. *Guía Práctica Para Eleborar El Estado De Situación Financiera* , Bogotá D. C.: s.n.

Tamayo, M., 2003. *El Proceso de la Investigación Científica*. Mexico D.F: Ilmusa, s.a. de c.v. grupo noriega.