SUPERINTENDENCIA
DE SOCIEDADES

Guía práctica

para elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura bajo NIIF PYMES

SUPERINTENDENCIA
DE SOCIEDADES

Elaboración y divulgación
Superintendencia de Sociedades

Elaboración contenido
Carlos Arturo Rodríguez Vera
Contratista

Diseño e impresión
Imprenta Nacional de Colombia

Bogotá D. C., julio de 2014

Tabla *de contenido*

Introducción 5

Capítulo 1. Normatividad 9

1. Decreto 3022 de 2013 11
2. Circular externa 115-000002 de 2014 de la Superintendencia de Sociedades 19

Capítulo 2. Ámbito de aplicación de la NIIF para las PYMES en Colombia 27

1. Ámbito de aplicación 27
2. Cronograma de aplicación 29
3. Doctrina oficial del Consejo Técnico de la Contaduría Pública 31

Capítulo 3. Transición hacia la NIIF para las PYMES 33

1. Políticas contables bajo la NIIF para las PYMES 35
2. Elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para las PYMES 36

Capítulo 4. Planteamiento y desarrollo del caso práctico 47

I. ACTIVO. 51

1. Efectivo y equivalentes al efectivo 54
2. Inversiones en instrumentos de patrimonio 57
3. Inversiones en instrumentos de deuda 66
4. Otras inversiones 72
5. Deudores 73
6. Inventarios 104
7. Propiedades, planta y equipo 126

8. Arrendamientos 164
9. Activos intangibles 170
10. Activos diferidos 177
11. Otros activos 185
II. PASIVO 188
1. Obligaciones financieras 189
2. Proveedores 193
3. Cuentas por pagar 204
4. Impuestos, gravámenes y tasas 212
5. Obligaciones laborales 215
6. Pasivos estimados y provisiones 223
7. Pasivos diferidos 227
III. PATRIMONIO 232
IV. RESUMEN HOJA DE TRABAJO DE CONVERSIÓN 237
V. IMPUESTO DIFERIDO 238
VI. ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA 242
VII. CONCILIACIONES 247
1. Conciliación del patrimonio 247
2. Conciliación del resultado 249

I

INTRODUCCIÓN

El país viene adelantando el proceso de convergencia a estándares internacionales de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información como lo señaló la Ley 1314 de 2009, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

El Decreto 3022 de 2013 por el cual se reglamenta la Ley 1314 sobre el Marco Técnico Normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2, definió el tipo de entidades que lo integran y las normas a aplicar por este grupo, las cuales corresponden a las Normas de Información Financiera –NIF, conformadas por la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitida en español en el año 2009, por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por su sigla en inglés). También definió el cronograma de aplicación del nuevo marco normativo.

El artículo 10 de la Ley 1314 de 2009 le señala a las autoridades de supervisión las funciones de vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas; y de expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, actuaciones estas que se deben producir dentro de los límites fijados por la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen.

En armonía con este mandato legal, la Superintendencia de Sociedades viene trabajando, desde la expedición de la referida ley, en la adecuación de sus procesos misionales de supervisión, y en el desarrollo de guías para los supervisados que faciliten el proceso de implementación de la nueva normatividad contable que acoge el país.

En este objetivo se establece la necesidad de expedir la presente guía, denominada "**Guía Práctica para elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura bajo NIIF PYMES**", la cual pretende orientar y apoyar a los entes económicos del grupo 2, en el proceso de elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, exigido por la Sección 35 (Transición hacia la NIIF para las PYMES) de la NIIF para las PYMES, con el propósito de definir los principios para los primeros estados financieros del ente preparados de acuerdo con este estándar, en relación con la transición desde la normativa local aplicada por cada ente en particular.

Dado este propósito, la guía está elaborada de una forma sencilla y práctica. Su estructura es la siguiente: se empieza citando la base normativa sobre la cual se soporta el proceso de convergencia hacia la NIIF para las PYMES del Grupo 2 (Capítulo 1); continúa con la definición del ámbito de aplicación del Marco Técnico Normativo de las entidades del Grupo 2 (Capítulo 2); después, se explican los aspectos claves de la transición hacia la NIIF para las PYMES (Capítulo 3).

Por último (Capítulo 4), la Guía contiene el planteamiento y desarrollo de un caso práctico, por medio del cual se explica en detalle la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para PYMES.

El caso tiene como punto de partida el Balance General (estado financiero separado) de la Entidad MCRD a 31 de diciembre de 2014, preparado bajo los PCGA locales (Decretos Reglamentarios 2649 y 2650 de 1993), y tiene como punto de llegada el Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para PYMES del 1º de enero de 2015, con sus respectivas Conciliaciones del Patrimonio y el Resultado, y el cálculo del Impuesto Diferido.

Para efectos de hacer posible la presentación de varios escenarios, distintas operaciones, disímiles situaciones, múltiples alternativas, y de abarcar la mayor cantidad posible de Secciones de la NIIF para PYMES, el caso contempla los siguientes supuestos:

i. La Entidad MCRD pertenece al sector real de la economía.

ii. La Entidad MCRD tiene objeto social indeterminado, es decir, desarrolla a la vez actividades comerciales, industriales, agrícolas, de servicios, etc.

iii. La Entidad MCRD para efectos del Marco Técnico Normativo aplicable, pertenece al Grupo 2, por tanto debe implementar la NIIF para PYMES.

iv. Toda la información financiera presentada en el desarrollo del caso, incluido el Balance General y el Estado de Situación Financiera de Apertura, está expresada en miles de pesos colombianos (a menos que expresamente se indique otra cosa).

v. La moneda funcional y la moneda de presentación es el peso colombiano.

En la conversión de cada una de las partidas del Balance General, se desarrollaron los siguientes aspectos:

1. Valor en libros bajo PCGA locales.

2. Tratamiento bajo la NIIF para PYMES (incluye impuesto diferido).

3. Comprobante contable de conversión.

4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para PYMES.

Normatividad

1

1 Normatividad

1. DECRETO 3022 DE 2013

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Decreto 3022 de 2013
(27 de diciembre)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2.

El Presidente de la República de Colombia,

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales y, en particular, las previstas en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y en el artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, y

Considerando:

Que mediante la Ley 1314 de 2009, se regulan los principios y las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Que la Ley 1314 de 2009 tiene como objetivo la conformación de un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Que con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Que el 22 de junio de 2011 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en cumplimiento de su función, presentó al Gobierno Nacional el Direccionamiento Estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad, e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales, el cual fue ajustado el 6 de julio de 2012 y posteriormente, el 5 de diciembre de 2012.

Que en dicho Direccionamiento Estratégico el CTCP le recomendó al Gobierno Nacional que el proceso de convergencia hacia estándares internacionales de contabilidad e información financiera para las entidades pertenecientes al Grupo 2 se lleve a cabo tomando como referentes la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – International Accounting Standards Board (IASB, por sus siglas en inglés).

Que con base en lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, bajo la Dirección del Presidente de la República y con respecto a las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, deben expedir los principios, las normas, las interpretaciones y las guías de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que deben ser presentadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública; como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico ha propuesto, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la Información deben aplicarse de manera diferencial a tres grupos de preparadores de estados financieros: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en cumplimiento del debido proceso establecido en el artículo 8° de la Ley 1314 de 2009, puso en discusión pública la propuesta sobre la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) en Colombia – NIIF para las PYMES, según documento de fecha 23 de octubre de 2012.

Que el 1° de octubre de 2013, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en cumplimiento del procedimiento establecido en la Ley 1314 de 2009, mediante Oficio número 1-2013-022562 presentó a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo la sustentación de la propuesta sobre la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) en Colombia – NIIF para las PYMES.

Que en dicha propuesta normativa, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública recomendó a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo expedir el Decreto Reglamentario que ponga en vigencia la Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES en su versión año 2009, autorizada por el IASB en español, correspondiente al Grupo 2 de acuerdo con la clasificación contenida en el Direccionamiento Estratégico del CTCP.

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA:

Artículo 1°. Ámbito de aplicación. El presente decreto será aplicable a los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2, detallados a continuación:

1. Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del capítulo 1° del marco técnico normativo de información financiera anexo al Decreto 2706 de 2012;

2. Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar el marco

técnico normativo establecido en el Anexo del Decreto 2784 de 2012 ni sean de interés público.

Cuando sea necesario, el cálculo del número de trabajadores y de los activos totales para establecer la pertenencia al Grupo 2, se hará con base en el promedio de doce (12) meses correspondiente al año anterior al período de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido en el artículo 3° de este decreto, o al año inmediatamente anterior al período en el cual se determine la obligación de aplicar el Marco Técnico Normativo de que trata este decreto, en períodos posteriores al período de preparación obligatoria aludido.

Para efectos del cálculo de número de trabajadores, se considerarán como tales aquellas personas que presten de manera personal y directa servicios a la entidad a cambio de una remuneración, independientemente de la naturaleza jurídica del contrato.

Artículo 2°. Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2. Se establece un régimen normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2, quienes deberán aplicar el marco regulatorio dispuesto en el anexo que hace parte integral de este decreto, para sus estados financieros individuales, separados, consolidados y combinados.

Parágrafo. Se consideran estados financieros individuales, aquellos que cumplen con los requerimientos de las Secciones 3 a 7 de la NIIF para las PYMES, normas anexas al presente decreto, y presentados por una entidad que no tiene inversiones en las cuales tenga la condición de asociada, negocio conjunto o controladora.

Artículo 3°. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2. Los primeros estados financieros a los que los preparadores de la información financiera que califiquen dentro del Grupo 2, aplicarán el marco técnico normativo contenido en el anexo del presente decreto, son aquellos que se preparen con corte al 31 de diciembre del 2016. Esto, sin perjuicio de que con posterioridad nuevos preparadores de información financiera califiquen dentro de este Grupo.

Para efectos de la aplicación del marco técnico normativo de información financiera, los preparadores del Grupo 2 deberán observar las siguientes condiciones:

1. **Período de preparación obligatoria.** Se refiere al tiempo durante el cual las entidades deberán realizar actividades relacionadas con el proyecto de convergencia y en el que los supervisores podrán solicitar información a los supervisados sobre el desarrollo del proceso. Tratándose de preparación obligatoria, la información solicitada debe ser suministrada para todos los efectos legales que esto implica, de acuerdo con las facultades de los órganos de inspección, control y vigilancia. El período de preparación obligatoria comprende desde el 1° de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2014. 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.

2. **Fecha de transición.** Es el inicio del ejercicio anterior a la aplicación por primera vez del nuevo marco técnico normativo de información financiera, momento a partir del cual deberá iniciarse la construcción del primer año de información financiera de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo que servirá como base para la presentación de estados financieros comparativos. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo en el corte al 31 de diciembre de 2016, esta fecha será el 1° de enero de 2015.

3. **Estado de Situación Financiera de Apertura.** Es el estado en el que por primera vez se medirán de acuerdo con el nuevo marco normativo los activos, pasivos y patrimonio de las entidades que apliquen este decreto. Su fecha de corte es la fecha de transición. El estado de situación financiera de apertura no será puesto en conocimiento del público ni tendrá efectos legales en dicho momento.

4. **Período de transición.** Es el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo durante el cual deberá llevarse la contabilidad para todos los efectos legales de acuerdo a la normatividad vigente al momento de la

expedición del presente decreto y, simultáneamente, obtener información de acuerdo con el nuevo marco normativo de información financiera, con el fin de permitir la construcción de información financiera que pueda ser utilizada para fines comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2016, este período iniciará el 1° de enero de 2015 y terminará el 31 de diciembre de 2015. Esta información financiera no será puesta en conocimiento público ni tendrá efectos legales en dicho momento.

5. **Últimos estados financieros conforme a los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y demás normatividad vigente.** Se refiere a los estados financieros preparados con corte al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y las normas que las modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2016, esta fecha será el 31 de diciembre de 2015.

6. **Fecha de aplicación.** Es aquella a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable vigente al momento de expedición del presente decreto y comenzará la aplicación del nuevo marco técnico normativo para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre del 2016, esta fecha será el 1° de enero de 2016.

7. **Primer período de aplicación.** Es aquel durante el cual, por primera vez, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo, este período está comprendido entre el 1° de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016.

8. **Fecha de reporte.** Es aquella en la que se presentarán los primeros estados financieros de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo.

En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo será el 31 de diciembre de 2016.

Los primeros estados financieros elaborados de conformidad con el nuevo marco técnico normativo, contenido en el anexo del presente decreto, deberán presentarse con corte al 31 de diciembre de 2016.

Parágrafo 1°. Los órganos que ejercen inspección, vigilancia y control deberán tomar las medidas necesarias para adecuar sus recursos en orden a observar lo dispuesto en este decreto.

Parágrafo 2°. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de información financiera del Grupo 2.

Parágrafo 3°. Las entidades que se clasifiquen en el Grupo 3, conforme a lo dispuesto en el Decreto 2706 de 2012, o la norma que lo modifique o sustituya, podrán voluntariamente aplicar el marco regulatorio dispuesto en el anexo del presente decreto. En este caso:

a. Deberán cumplir con todas las obligaciones que de dicha decisión se derivarán. En consecuencia, para efectos del cronograma señalado en el artículo 3° de este decreto, se utilizarán los mismos conceptos indicados en el citado artículo, adaptándolos a las fechas que corresponda;

b. Se ceñirán al procedimiento dispuesto en el artículo 4° de este decreto;

c. Deberán informar al ente de control y vigilancia correspondiente o dejarán la evidencia pertinente para ser exhibida ante las autoridades facultadas para solicitar información, si no se encuentran vigiladas o controladas directamente por ningún organismo.

Parágrafo 4°. Las entidades señaladas en el artículo 1° de este decreto, podrán voluntariamente aplicar el marco técnico normativo correspondiente al Grupo 1 y para el efecto podrán sujetarse al cronograma establecido para el Grupo 2. De tal

decisión deberán informar a la superintendencia correspondiente dentro de los dos meses siguientes a la entrada en vigencia de este decreto.

Artículo 4°. Permanencia. Los preparadores de información financiera que hagan parte del Grupo 2 en función del cumplimiento de las condiciones establecidas por el presente decreto, deberán permanecer en dicho grupo durante un término no inferior a tres (3) años, contados a partir de su estado de situación financiera de apertura, independientemente de si en ese término dejan de cumplir las condiciones para pertenecer a dicho grupo. Lo anterior implica que presentarán por lo menos dos períodos de estados financieros comparativos de acuerdo con el marco normativo anexo al presente decreto. Cumplido este término evaluarán si deben pertenecer al Grupo 3 o continuar en el grupo seleccionado sin perjuicio de que puedan ir al Grupo 1.

No obstante, las entidades que vencido el término señalado y cumpliendo los requisitos para pertenecer al Grupo 3, decidan permanecer en el Grupo 2, podrán hacerlo, informando de ello al organismo que ejerza control y vigilancia, o dejando la evidencia pertinente para ser exhibida ante las autoridades facultadas para solicitar información, si no se encuentran vigiladas o controladas directamente por ningún organismo.

Artículo 5°. Aplicación obligatoria para entidades provenientes del Grupo 3. Las entidades que pertenezcan al Grupo y 3 y luego cumplan los requisitos para pertenecer al Grupo 2, deberán ceñirse a los procedimientos establecidos en este decreto para la aplicación por primera vez de este marco técnico normativo. En estas circunstancias, deberán preparar su estado de situación financiera de apertura al inicio del período siguiente al cual se decida o sea obligatorio el cambio, con base en la evaluación de las condiciones para pertenecer al Grupo 2, efectuadas con referencia a la información correspondiente al período anterior a aquel en el que se tome la decisión o se genere la obligatoriedad de cambio de grupo. Posteriormente, deberán permanecer mínimo durante tres (3) años en el Grupo 2, debiendo presentar por lo menos dos períodos de estados financieros comparativos.

Artículo 6°. Requisitos para las nuevas entidades y para aquellas que no cuenten con la información mínima requerida. En relación con las entidades que se constituyan a partir de la fecha de vigencia del presente decreto o de aquellas entidades que se hayan constituido antes de esta fecha y no cuenten con infor-

mación mínima del año anterior al período de preparación obligatoria, para efectos de establecer el grupo al cual pertenecerán se procederá de la siguiente manera:

1. Si la entidad se constituye antes de la fecha de vigencia del presente decreto, efectuará el cálculo con base en el tiempo sobre el cual cuente con información disponible.

2. Si la entidad se constituye después de la fecha de vigencia del presente decreto, los requisitos de trabajadores y activos totales se determinarán con base en la información existente al momento de la inscripción en el registro que le corresponda de acuerdo con su naturaleza.

Artículo 7°. Vigencia. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación. Respecto de los destinatarios y los efectos aquí previstos, a partir de la fecha de aplicación establecida en el numeral 6 del artículo 3° del presente decreto, no les será aplicable lo dispuesto en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, así como las normas que los modifiquen o adicionen y demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces.

2. CIRCULAR EXTERNA 115-000002 DE 2014 DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES
Circular Externa No. 115-000002 de 2014
(5 de marzo)

Señores:

ADMINISTRADORES, REVISORES FISCALES Y PROFESIONALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA DE LAS ENTIDADES SOMETIDAS A INSPECCIÓN, VIGILANCIA Y/O CONTROL DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES.

Referencia: Proceso de convergencia a Normas de Información Financiera para los preparadores que conforman el Grupo 2.

De conformidad con las facultades de inspección, vigilancia y control otorgadas por la Ley, en especial, las previstas en la Ley 1314 de 2009, la cual regula la convergen-

cia hacia normas internacionales de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, esta Superintendencia ha considerado necesario impartir instrucciones que faciliten la aplicación del Decreto 3022 del 27 de diciembre de 2013.

1. Clasificación de las Sociedades en el Grupo 2

De conformidad con el artículo 1° del Decreto 3022 de 2013, las sociedades que conforman el Grupo 2, bajo la supervisión de esta Superintendencia son aquellas que no cumplan con los requisitos del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012 (modificado por el Decreto 3024 de 2013), ni con los requisitos del capítulo 1° del marco técnico normativo de información financiera anexo al Decreto 2706 de 2012 (modificado por el Decreto 3019 de 2013).

2. Cronograma de aplicación

De conformidad con lo establecido en el artículo 3° del Decreto 3022 de 2013, el cronograma de aplicación es el siguiente:

	Concepto	Período
1	Período de preparación obligatoria.	Desde el 1º de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2014.
2	Fecha de transición.	1º de enero de 2015.
3	Estado de situación financiera de apertura.	La fecha de transición (1º de enero de 2015).
4	Período de transición.	Desde el 1º de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2015.
5	Últimos estados financieros conforme a los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y demás normatividad vigente.	31 de diciembre de 2015.
6	Fecha de aplicación.	1º de enero de 2016.
7	Primer período de aplicación.	Entre el 1º de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016.
8	Fecha de reporte.	31 de diciembre de 2016.

3. Período de preparación obligatoria

Dentro de la etapa de preparación obligatoria que comprende el período del 1° de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2014, las sociedades clasificadas en el Grupo 2, deberán atender una serie de actividades que les permitan asumir de manera adecuada y oportuna la convergencia al nuevo marco normativo. Para el efecto y como parte de las actividades deberán iniciar con el diseño, determinación y aprobación del plan de implementación.

4. Plan de implementación

El primer paso en el proceso de convergencia para las sociedades de Grupo 2 debe ser la determinación y planeación del proyecto corporativo que permita la transición e implementación. Acorde con su estructura financiera y administrativa, cada sociedad deberá entonces elaborar un plan aprobado por la Junta Directiva u órgano equivalente, que contenga entre otros componentes, los siguientes:

i. Designar los responsables del proceso.

ii. Conformar el equipo de trabajo.

iii. Definir un cronograma de actividades.

iv. Dar a conocer al máximo órgano social de manera oportuna la expedición del nuevo marco normativo, las implicaciones que ello conlleva y explicación del cronograma establecido al interior de la sociedad para atender el proceso.

v. Adoptar un plan de capacitación que involucre las diferentes áreas de la sociedad.

vi. Evaluar los impactos a nivel operativo, tecnológico, administrativo y financiero.

vii. Analizar el nuevo marco normativo para determinar las normas que le son aplicables a la compañía.

viii. Establecer las políticas contables aplicables a la sociedad.

ix. Adecuar los recursos humanos y tecnológicos a las nuevas necesidades.

x. Implementar mecanismos de monitoreo y control sobre el adecuado cumplimiento de las actividades.

Dicho plan debe estar preparado, contar con el conocimiento del máximo órgano social y puesto a disposición en caso de ser requerido por esta Superintendencia en virtud de la facultad otorgada en el numeral 1° del artículo 3° del Decreto 3022 de 2013.

5. Elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura

Para efectos de facilitar la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura, que según el cronograma debe hacerse al 1° de enero de 2015, esta Superintendencia considera pertinente señalar las siguientes pautas generales que se deben observar para el adecuado desarrollo el proceso:

i. Analizar el Marco Técnico Normativo contenido en el Decreto 3022 de 2013.

ii. Analizar la sección 35-Transición a la NIIF para las PYMES – contenida en el anexo del mencionado decreto.

iii. Establecer las normas que le son aplicables (anexo del Decreto 3022 de 2013 y demás documentos complementarios).

iv. Definir y ajustar las políticas contables al nuevo marco normativo elaborado para el efecto el respectivo manual.

v. Revisar saldos y procedimientos contables actuales.

vi. Identificar y realizar los ajustes y reclasificaciones que surjan del proceso.

vii. Elaborar el estado de situación financiera de apertura.

6. Responsabilidad de la administración

La administración de la sociedad será responsable de dirigir el proceso de convergencia y por tanto de verificar de manera permanente su avance y adecuado desarrollo. Además, velará por que dicho proceso quede adecuadamente documentado de manera que conserve evidencia del cumplimiento de cada una de las actividades.

7. Presentación de información sobre el proceso de convergencia

En el mes de abril del presente año esta Superintendencia notificará a la muestra de sociedades que deben enviar información del plan de implementación, señalando la forma y términos de su presentación, acorde con el modelo de supervisión que para estos efectos se establezca (numeral 1 artículo 3° Decreto 3022 de 2013).

8. Vigencia

La presente circular rige a partir de la fecha de su publicación.

Ámbito de aplicación de la NIIF para las PYMES en Colombia

2

2 Ámbito de aplicación de la NIIF para las PYMES[1] en Colombia

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

De conformidad con el artículo 1° del Decreto 3022 de 2013, las sociedades que conforman el Grupo 2, bajo la supervisión de la Superintendencia de Sociedades, son aquellas que no cumplan con los requisitos del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012 (modificado por el Decreto 3024 de 2013) ni con los requisitos del capítulo 1° del marco técnico normativo de información financiera anexo al Decreto 2706 de 2012 (modificado por el Decreto 3019 de 2013).

En este sentido, se infiere que las entidades pertenecientes al Grupo 2 para la convergencia hacia la NIIF para las PYMES son las siguientes:

Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones o adiciones ni con los requisitos del capítulo 1° del marco técnico normativo de información financiera anexo al Decreto 2706 de 2012.

En primer lugar, entidades grandes[2] que no cumplen ninguna de las siguientes condiciones:

1 Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Board) en 2009.

2 Con base en lo señalado en el artículo 1º del Decreto Reglamentario 2784 de 2012, modificado por el artículo 1º del Decreto Reglamentario 3024 de 2013, una entidad grande es aquella que cuenta con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes. Cuando sea necesario, el cálculo del número de trabajadores y de los activos totales para establecer la pertenencia al Grupo 2 se hará con base en el promedio de doce (12) meses correspondiente al año anterior al período de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido en el artículo 3° de del Decreto Reglamentario 3022 de 2013, o al año inmediatamente anterior al período en el cual se determine la obligación de aplicar el Marco Técnico Normativo de que trata este

i. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas;

ii. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas;

iii. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas.

iv. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del cincuenta por ciento (50%) de las compras o de las ventas, respectivamente.

En segundo lugar, entidades medianas y pequeñas.

En tercer lugar, microempresas que incumplan alguno de los siguientes requisitos:

a. Contar con una planta de personal no superior a diez (10) trabajadores[3];

b. Poseer activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV).

c. Tener ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV.

Además, los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar el marco técnico normativo establecido en el Anexo del Decreto 2784 de 2012 ni sean de interés público.

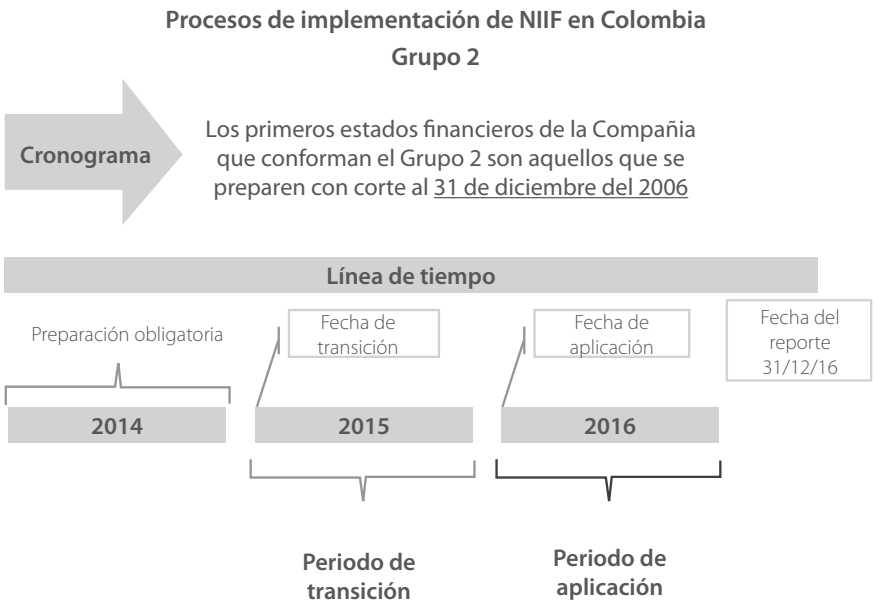
decreto, en períodos posteriores al período de preparación obligatoria aludido. Para efectos del cálculo de número de trabajadores, se considerarán como tales aquellas personas que presten de manera personal y directa servicios a la entidad a cambio de una remuneración, independientemente de la naturaleza jurídica del contrato.

3 Para efectos del cálculo de número de trabajadores, se consideran como tales aquellas personas que presten de manera personal y directa servicios a la entidad a cambio de una remuneración, independientemente de la naturaleza jurídica del contrato; se excluyen de esta consideración las personas que presten servidos de consultoría y asesoría externa. El cálculo del número de trabajadores y de los activos totales a que aluden los literales (a) y (b) se hará con base en el promedio de doce (12) meses, correspondiente al año anterior al período de preparación obligatoria.

Por último, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2° de la Ley 1314 de 2009, la convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera será aplicable a todas las personas naturales[4] y entidades obligadas a llevar contabilidad que cumplan los parámetros de los anteriores literales, independientemente de si tienen o no ánimo de lucro[5].

2. CRONOGRAMA DE APLICACIÓN

De conformidad con lo establecido en el artículo 3° del Decreto 3022 de 2013, el cronograma de aplicación es el siguiente:



i. Período de preparación obligatoria. Se refiere al tiempo durante el cual las entidades deberán realizar actividades relacionadas con el proyecto de convergencia y en el que los supervisores podrán solicitar información a los super-

4 Ver conceptos 307-2013 y 412-2013 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

5 Ver i) Párrafos 51-53 del Direccionamiento Estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales. Publicado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública el 5 de diciembre de 2012; y ii) Conceptos 124-2013, 151-2013, 178-2013, 185-2013, 210-2013, 053-2014, 065-2014 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

visados sobre el desarrollo del proceso. Tratándose de preparación obligatoria, la información solicitada debe ser suministrada para todos los efectos legales que esto implica, de acuerdo con las facultades de los órganos de inspección, control y vigilancia. El período de preparación obligatoria comprende desde el 1° de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2014. 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 y 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.

ii. **Fecha de transición.** Es el inicio del ejercicio anterior a la aplicación por primera vez del nuevo marco técnico normativo de información financiera, momento a partir del cual deberá iniciarse la construcción del primer año de información financiera de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo que servirá como base para la presentación de estados financieros comparativos. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo en el corte al 31 de diciembre de 2016, esta fecha será el 1° de enero de 2015.

iii. **Estado de situación financiera de apertura.** Es el estado en el que por primera vez se medirán de acuerdo con el nuevo marco normativo los activos, pasivos y patrimonio de las entidades que apliquen este decreto. Su fecha de corte es la fecha de transición. El estado de situación financiera de apertura no será puesto en conocimiento del público ni tendrá efectos legales en dicho momento.

iv. **Período de transición.** Es el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo durante el cual deberá llevarse la contabilidad para todos los efectos legales de acuerdo con las normas vigentes en el momento de la expedición del presente decreto y, simultáneamente, obtener información de acuerdo con el nuevo marco normativo de información financiera, con el fin de permitir la construcción de información financiera que pueda ser utilizada para fines comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2016, este

período iniciará el 1° de enero de 2015 y terminará el 31 de diciembre de 2015. Esta información financiera no será puesta en conocimiento público ni tendrá efectos legales en dicho momento.

v. **Últimos estados financieros conforme a los decretos 2649 y 2650 de 1993 y demás normas vigentes.** Se refiere a los estados financieros preparados con corte al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con los decretos 2649 y 2650 de 1993 y con las normas que las modifiquen o adicionen y las demás normas contables vigentes sobre la materia para ese entonces. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2016, esta fecha será el 31 de diciembre de 2015.

vi. **Fecha de aplicación.** Es aquella a partir de la cual cesará la utilización de las normas contables vigentes en el momento de expedición del presente decreto y comenzará la aplicación del nuevo marco técnico normativo para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre del 2016, esta fecha será el 1° de enero de 2016.

vii. **Primer período de aplicación.** Es aquel durante el cual, por primera vez, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo, este período está comprendido entre el 1° de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016.

viii. **Fecha de reporte.** Es aquella en la que se presentarán los primeros estados financieros de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo.

3. DOCTRINA OFICIAL DEL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

A continuación se citan varios conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) que ayudan a aclarar algunos aspectos relevantes relacionados con el ámbito de aplicación del Marco Técnico Normativo del Grupo 2 (NIIF para las PYMES).

No. Concepto	Fecha	Tema/Conclusión
302	21-may-2014	La aplicación anticipada de la NIIF para las PYMES no tiene efectos legales; en todo caso, la entidad debe cumplir con las fechas previstas por el D. R. 3022 de 2013.
190	12-may-2014	Las entidades del Grupo 2 que voluntariamente desean aplicar el Marco Técnico Normativo del Grupo 1 (NIIF plenas) y sujetarse al cronograma del Grupo 2, solo lo pueden hacer si cumplieron el requisito de informar esta decisión a la respectiva Superintendencia a más tardar el 27 de febrero de 2014.
171	12-may-2014	Las entidades en proceso de reorganización empresarial, si cumplen los requisitos para pertenecer al Grupo 2, deben aplicar la NIIF para las PYMES.
133	23-abr-2014	Al no existir una disposición legal que obligue a los consorcios y uniones temporales a llevar contabilidad, no están obligados a aplicar la NIIF para las PYMES. Sin embargo, si pretenden hacer valer su contabilidad como medio de prueba, sí deberán hacerlo.
119	10-abr-2014	Las sucursales de sociedades extranjeras, si cumplen los requisitos para pertenecer al Grupo 2, deben aplicar la NIIF para las PYMES.
196	15-ago-2013	Para efectos de la clasificación de una entidad que exporte a través de una comercializadora internacional, el cómputo de las importaciones o exportaciones solo afecta a la comercializadora internacional.
166	21-ago-2013	Para efectos de la clasificación de una entidad que compra y/o vende bienes y/o servicios a otra entidad ubicada en zona franca, estas transacciones no se computarán como importaciones o exportaciones, siempre y cuando estos bienes y/o servicios no sean transportados desde o hacia otro país diferente de Colombia.
151	10-jul-2013	Las entidades sin ánimo de lucro, si cumplen con los requisitos para pertenecer al Grupo 2, deben implementar la NIIF para las PYMES.
032	27-jun-2013	Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que cumplan con los requisitos para pertenecer al Grupo 2 deben implementar la NIIF para las PYMES.
236	24-abr-2013	Las entidades que pertenecen al Grupo 2 son aquellas que no cumplen los requisitos para pertenecer a los Grupos 1 y 3; es decir, la clasificación se hace por inferencia, más que por cumplimiento directo de requisitos específicos.

Transición hacia la NIIF para las PYMES

3

3 Transición hacia la NIIF para las PYMES

1. POLÍTICAS CONTABLES BAJO LA NIIF PARA LAS PYMES

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros[6].

Previo a la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), la entidad debe definir las políticas contables que utilizará (de acuerdo con la NIIF para las PYMES) para su preparación. Es decir, con base en los principios que señala la NIIF para las PYMES, se deben establecer las políticas contables específicas que va a usar la entidad para cada uno de sus hechos económicos. Por ejemplo, definir la moneda funcional, la moneda de presentación, las vidas útiles de activos, los métodos de depreciación, el modelo de medición posterior de activos y pasivos, el método de determinación del deterioro del valor de los activos, la forma de determinación de valores razonables, entre otros, todos basados en los principios generales establecidos en cada una de las Secciones de la NIIF para las PYMES.

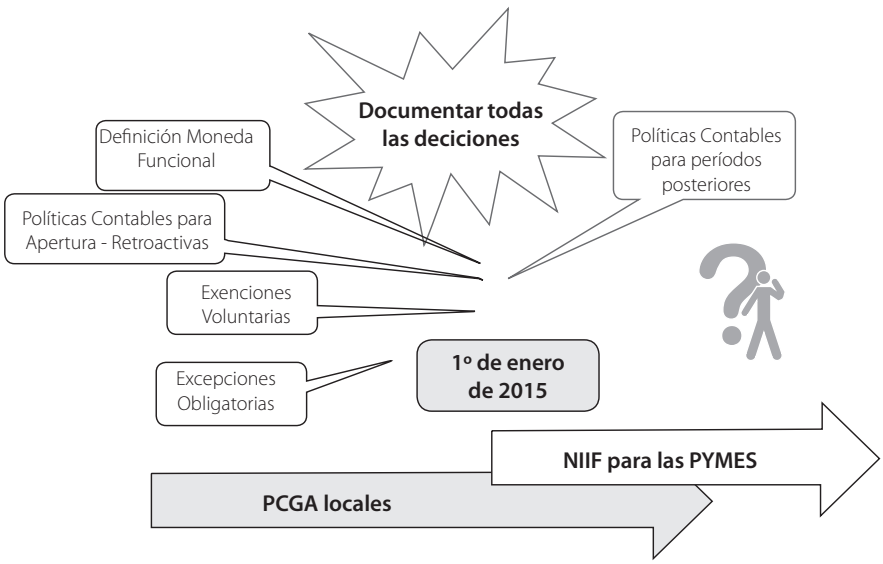
Estas políticas contables son el punto de partida para la aplicación de la NIIF para las PYMES y la preparación del ESFA. Además, prescriben los criterios que la entidad adoptará para realizar el reconocimiento, medición, presentación y revelación de su información financiera. Deberán aplicarse de manera retroactiva al preparar el ESFA y de manera uniforme para los períodos siguientes al de transición.

6 Párrafo 10.2 de la NIIF para las PYMES.

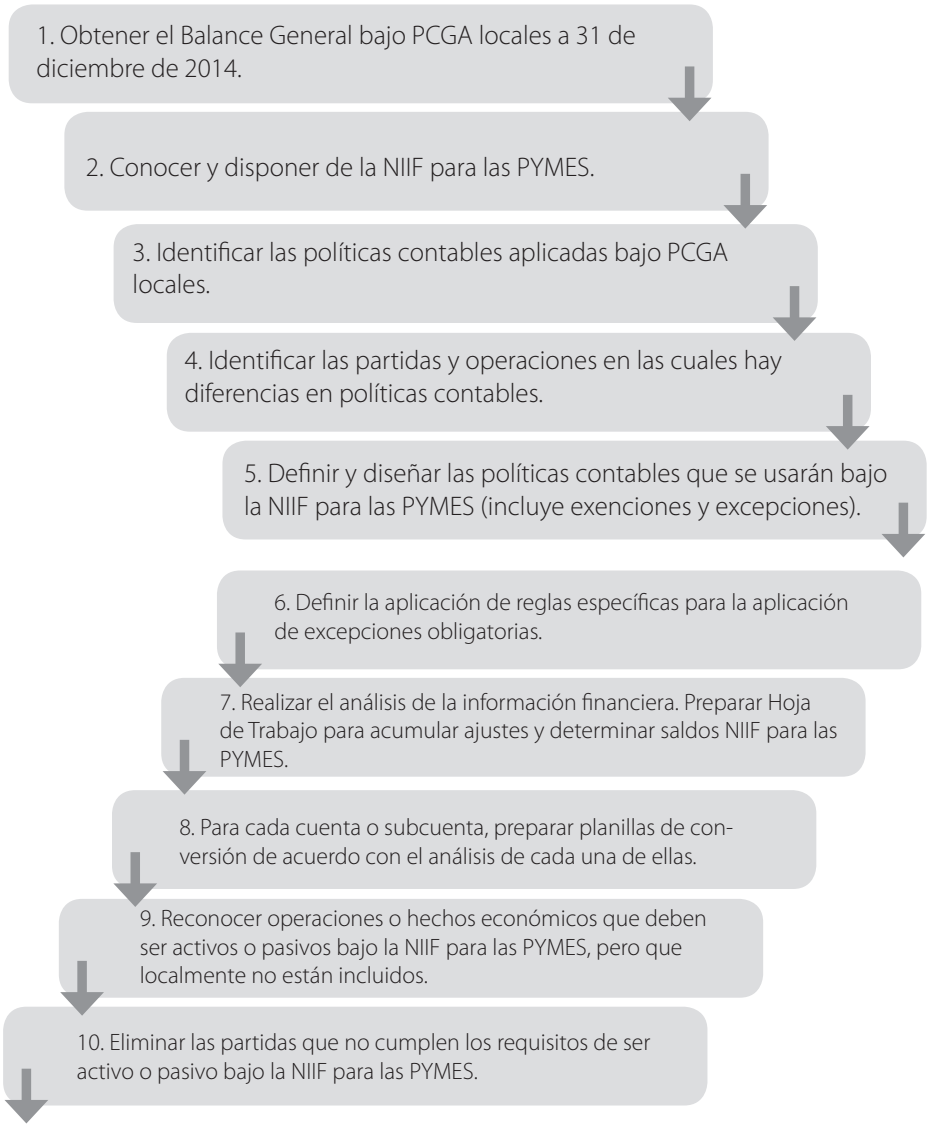
2. ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA BAJO LA NIIF PARA LAS PYMES

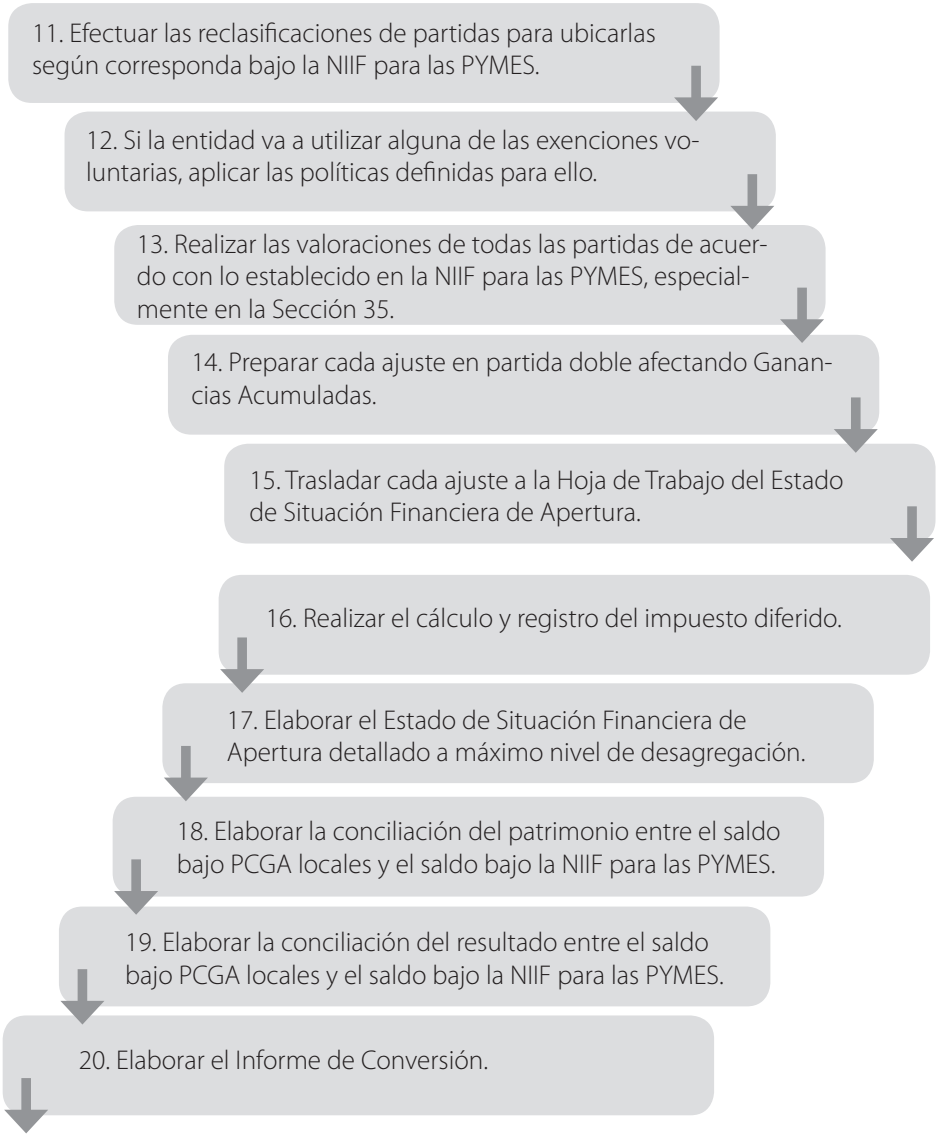
Para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, se requiere una adecuada planificación y la recopilación de información pertinente. El preparador del ESFA debe tener un conocimiento completo de la entidad y determinar previamente cuáles Secciones de la NIIF para las PYMES le serán aplicables.

En todo caso, los preparadores de información financiera que elaboren el Estado de Situación Financiera de Apertura deberán iniciar revisando detalladamente cómo impacta cada una de las normas técnicas señaladas en el Decreto Reglamentario 3022 de 2013 y eligiendo las políticas que usará de acuerdo con el mismo decreto, aplicándolas de forma retroactiva, salvo lo contemplado en las excepciones obligatorias y exenciones voluntarias que se tratan de manera específica en la Sección 35 de la NIIF para las PYMES. Se advierte que todos los análisis y decisiones adoptados por los preparadores deben quedar adecuadamente documentados.



Las actividades, en su orden, para elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para las PYMES, pueden ser las siguientes:


1. Obtener el Balance General bajo PCGA locales a 31 de diciembre de 2014.
2. Conocer y disponer de la NIIF para las PYMES.
3. Identificar las políticas contables aplicadas bajo PCGA locales.
4. Identificar las partidas y operaciones en las cuales hay diferencias en políticas contables.
5. Definir y diseñar las políticas contables que se usarán bajo la NIIF para las PYMES (incluye exenciones y excepciones).
6. Definir la aplicación de reglas específicas para la aplicación de excepciones obligatorias.
7. Realizar el análisis de la información financiera. Preparar Hoja de Trabajo para acumular ajustes y determinar saldos NIIF para las PYMES.
8. Para cada cuenta o subcuenta, preparar planillas de conversión de acuerdo con el análisis de cada una de ellas.
9. Reconocer operaciones o hechos económicos que deben ser activos o pasivos bajo la NIIF para las PYMES, pero que localmente no están incluidos.
10. Eliminar las partidas que no cumplen los requisitos de ser activo o pasivo bajo la NIIF para las PYMES.



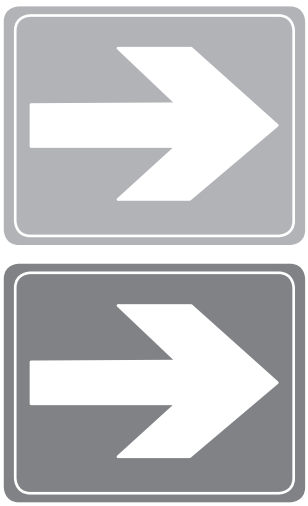
En especial, se debe considerar lo siguiente:

Una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la NIIF para las PYMES deja de usarla durante uno o más períodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros

requerimientos de la Sección 35 de la NIIF para las PYMES no serán aplicables a nueva adopción[7].

Una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES aplicará la Sección 35 de la NIIF para las PYMES en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF[8].

2.1 Principio fundamental de la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para las PYMES



El principio fundamental de la Sección 35 de la NIIF para las PYMES establece que la adopción de la NIIF para las PYMES debe ser realizada en ***forma integral*** y aplicada de manera ***retrospectiva*** en su totalidad (considerando los hechos económicos de la entidad) a los primeros estados financieros que una entidad va a presentar conforme a este estándar, salvo por las excepciones y exenciones aplicables.

Una aplicación retrospectiva se refiere a que la transición hacia la NIIF para las PYMES debe ser realizada de tal manera que los primeros estados financieros se preparen como si la entidad **siempre** hubiese aplicado la NIIF para las PYMES.

Para este propósito la entidad en su Estado de Situación Financiera de Apertura debe:

a. ***Reconocer*** todos los activos y pasivos que cumplen las condiciones exigidas por la NIIF para las PYMES, pero que no habían sido reconocidos previamente bajo PCGA locales, tales como activos adquiridos mediante *leasing* financiero (que en su momento fueron tratados como *leasing* operativo), ciertos pasivos a lar-



7 Párrafo 35.2 de la NIIF para las PYMES.

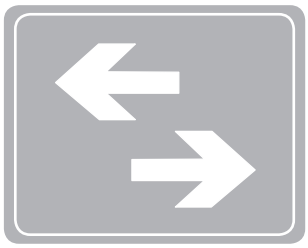
8 Párrafo 35.3 de la NIIF para las PYMES.

go plazo a favor de empleados (primas de antigüedad) y ciertas provisiones, entre otros.

b. ***Eliminar*** activos y pasivos previamente reconocidos bajo PCGA locales si estos no califican como tales bajo la NIIF para las PYMES. Ejemplos de estas eliminaciones son los gastos de investigación capitalizados, gastos preoperativos activados, propaganda diferida, gastos de relocalización de plantas, entre otros. Se deben eliminar provisiones generales o provisiones para pérdidas futuras establecidas previamente, pero que no cumplen las condiciones de la Sección 21. Se deben eliminar activos contingentes que previamente hubiesen sido registrados.



c. ***Reclasificar*** activos, pasivos y partidas de patrimonio siguiendo las categorías establecidas en la NIIF para las PYMES. Por ejemplo, semovientes en calidad de inventarios y propiedades, planta y equipo deben ser reclasificados como activos biológicos; anticipos de impuesto de renta se deben compensar con impuestos de renta por pagar.



d. ***Medir*** los activos y pasivos reconocidos de acuerdo con lo establecido en cada una de las Secciones de la NIIF para las PYMES.



2.2 Excepciones y exenciones en la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para las PYMES

Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11 (excepciones y exenciones), una entidad deberá, en su ESFA[9]:

a. *Reconocer* todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;

9 Párrafo 35.7 de la NIIF para las PYMES.

b. *No reconocer* partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;

c. *Reclasificar* las partidas que reconoció, 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 esta NIIF; y

d. Aplicar esta NIIF al *medir* todos los activos y pasivos reconocidos.

Dado que los ajustes que surgen de reconocer, no reconocer y medir los activos, pasivos y partidas del patrimonio en el ESFA se derivan de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES, la entidad debe reconocer tales ajustes directamente en las Ganancias Acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio)[10].

Es decir, una entidad que sea adoptante por primera vez de la NIIF para las PYMES debe asumir que siempre aplicó la NIIF para las PYMES; esto es, debe reconocer, no reconocer, reclasificar y medir retroactivamente sus activos, pasivos y partidas del patrimonio, salvo lo dispuesto en los párrafos 35.9 a 35.11.

Los párrafos 35.9 a 35.11 de la NIIF para las PYMES contienen excepciones y exenciones que liberan a la entidad de hacer retroactividad y, en su lugar, utilizar las alternativas propuestas por el estándar.

En conclusión, una entidad debe reconocer, no reconocer, reclasificar y medir retroactivamente sus activos, pasivos y partidas del patrimonio en el ESFA, salvo por las excepciones (obligatorias) y por las exenciones (voluntarias) que deben o se pueden utilizar respectivamente.

2.2.1 Excepciones[11] (son de aplicación obligatoria)

En la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior (PCGA locales) para ninguna de las siguientes transacciones:

10 Párrafo 35.8 de la NIIF para las PYMES.

11 Párrafo 35.9 de la NIIF para las PYMES.

a. ***Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros.*** Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de contabilidad aplicado por la entidad con anterioridad antes de la fecha de transición no deben reconocerse tras la adopción de la NIIF para las PYMES. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la NIIF para las PYMES en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la entidad, una entidad tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja en el momento de la adopción de la NIIF para las PYMES; o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.

b. ***Contabilidad de coberturas.*** Una entidad no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, la entidad seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Sección 12 - Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Sección 12.

c. ***Estimaciones contables***.

d. ***Operaciones discontinuadas***.

e. ***Medición de participaciones no controladoras.*** Los requerimientos del párrafo 5.6 de distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán, de forma prospectiva, a partir de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (o a partir de la primera fecha en que se aplique esta NIIF para reexpresar las combinaciones de negocios. Véase el párrafo 35.10).

2.2.2 Exenciones[12] (son de aplicación voluntaria)

Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:

12 Párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES.

a. ***Combinaciones de negocios.*** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 –Combinaciones de Negocios y Plusvalía– a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta NIIF. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.

b. ***Transacciones con pagos basados en acciones.*** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no está obligada a aplicar la Sección 26 –Pagos Basados en Acciones– a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta NIIF ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta NIIF.

c. ***Valor razonable como costo atribuido.*** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

d. ***Revaluación como costo atribuido.*** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.

e. ***Diferencias de conversión acumuladas.*** La Sección 30 –Conversión de Moneda Extranjera– requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, aplicar el método de "nuevo comienzo").

f. ***Estados financieros separados.*** Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en

subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:

i. Al costo menos el deterioro del valor, o

ii. Al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes:

i. El costo determinado de acuerdo con la Sección 9 –Estados Financieros Consolidados y Separados, o

ii. el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha;

g. ***Instrumentos financieros compuestos.*** El párrafo 22.13 requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta NIIF.

h. ***Impuestos diferidos.*** No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF reconozca, en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado.

i. ***Acuerdos de concesión de servicios.*** No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta NIIF.

j. ***Actividades de extracción.*** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede

optar por medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta NIIF, de acuerdo con la Sección 27 –Deterioro del Valor de los Activos.

k. ***Acuerdos que contienen un arrendamiento.*** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, contiene un arrendamiento (véase el párrafo 20.3) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor.

l. ***Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo.*** El párrafo 17.10(c) señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retiro del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado período, con propósitos distintos de la producción de inventarios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, en lugar de la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.

Cuando sea impracticable para una entidad la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer período para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en períodos anteriores que no sean comparables con datos del período anterior en que prepara sus estados financieros conforme a esta NIIF. Si es impracticable para una entidad proporcionar cualquier información por revelar requerida por esta NIIF para cualquiera de los períodos anteriores al período en el que prepara sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF, revelará dicha omisión[13].

13 Párrafo 35.11 de la NIIF para las PYMES.

2.3 Información a revelar

2.3.1 Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES

Una entidad explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior (PCGA locales) a esta NIIF a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad[14].

2.3.2 Conciliaciones

Para cumplir con el párrafo 35.12, los primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF de una entidad incluirán[15]:

a. Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.

b. Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior (PCGA locales), con su patrimonio determinado de acuerdo con esta NIIF, para cada una de las siguientes fechas:

   i. La fecha de transición a esta NIIF, y

   ii. El final del último período presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior (PCGA locales).

c. Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior (PCGA locales), para el último período incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta NIIF para ese mismo período.

Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior (PCGA locales), las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13 (b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables[16].

14 Párrafo 35.12 de la NIIF para las PYMES.

15 Párrafo 35.13 de la NIIF para las PYMES.

16 Párrafo 35.14 de la NIIF para las PYMES.

Planteamiento y desarrollo del caso práctico

4

4 Planteamiento y desarrollo del caso práctico

Esta "Guía práctica para elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura bajo NIIF PYMES" contiene el planteamiento y desarrollo de un caso práctico, por medio del cual se explica la transición hacia la NIIF para las PYMES, es decir, la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para las PYMES.

El caso tiene como punto de partida el balance general (estado financiero separado) de la entidad MCRD a 31 de diciembre de 2014, preparado bajo los PCGA locales (Decretos Reglamentarios 2649 y 2650 de 1993), y tiene como punto de llegada el Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para las PYMES del 1º de enero de 2015, con sus respectivas conciliaciones del patrimonio y el resultado, y el cálculo del impuesto diferido.

Para efectos de hacer posible la presentación de varios escenarios, distintas operaciones, disímiles situaciones, múltiples alternativas, y de abarcar la mayor cantidad posible de Secciones de la NIIF para las PYMES, el caso contempla los siguientes supuestos:

i. La entidad MCRD pertenece al sector real de la economía.

ii. La entidad MCRD tiene objeto social indeterminado, es decir, desarrolla a la vez actividades comerciales, industriales, agrícolas, de servicios, etc.

iii. La entidad MCRD para efectos del marco técnico normativo aplicable, pertenece al Grupo 2, por tanto debe implementar la NIIF para las PYMES.

iv. Toda la información financiera presentada en el desarrollo del caso, incluido el balance general y el estado de situación financiera de apertura, está expresada

en miles de pesos colombianos (a menos que expresamente se indique otra cosa).

v. La moneda funcional y la moneda de presentación es el peso colombiano.

En la conversión de cada una de las partidas del balance general, se desarrollaron los siguientes aspectos:

1. Valor en libros bajo PCGA locales.

2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES (incluye impuesto diferido).

3. Comprobante contable de conversión.

4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES.

Los saldos contables bajo PCGA locales están clasificados de acuerdo con el Catálogo de Cuentas para Comerciantes contenido en el Decreto 2650 de 1993. Los saldos contables bajo la NIIF para las PYMES se presentan a nivel de concepto, no se propone una estructura de catálogo de cuentas bajo la NIIF para las PYMES[1].

1 Ver Oficio No. 115-084507 del 4 de julio de 2013 de la Superintendencia de Sociedades.

I. ACTIVO

ENTIDAD MCRD
BALANCE GENERAL
A 31 de diciembre de 2014

ACTIVO

Disponible		**785.163**
Caja	30.000	
Bancos	755.163	
Inversiones		**55.000**
Acciones	55.000	
Deudores		**15.786.823**
Clientes	10.185.456	
Cuentas corrientes comerciales	986.500	
Cuentas por cobrar vinculados económicos	2.984.000	
Anticipos y avances	1.098.700	
Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor	420.000	
Reclamaciones	47.800	
Cuentas por cobrar a trabajadores	195.319	
Provisiones	-130.952	
Inventarios		**37.056.093**
Materias primas	1.540.350	
Productos en proceso	4.789.600	
Obras de construcción en curso	3.089.765	
Contratos en ejecución	2.345.620	
Cultivos en desarrollo	1.876.200	
Plantaciones agrícolas	2.456.809	
Productos terminados	6.748.436	
Mercancías no fabricadas por la empresa	5.987.033	

ENTIDAD MCRD BALANCE GENERAL A 31 de diciembre de 2014		
Bienes raíces para la venta	1.000.000	
Semovientes	4.321.000	
Materiales, repuestos y accesorios	2.367.499	
Envases y empaques	456.783	
Inventarios en tránsito	1.234.591	
Provisiones	-1.157.593	
Diferidos		**2.345.394**
Gastos pagados por anticipado	1.258.240	
Cargos diferidos	1.087.154	

ACTIVO CORRIENTE	**56.028.473**

Inversiones		**691.413**
Acciones	479.613	
Certificados	151.500	
Otras inversiones	80.000	
Provisiones	-19.700	
Deudores		**2.803.831**
Clientes	2.546.364	
Cuentas por cobrar a trabajadores	781.275	
Provisiones	-523.808	
Propiedades, planta y equipo		**51.852.374**
Terrenos	13.500.000	
Construcciones en curso	1.430.400	
Maquinaria y equipos en montaje	87.654	
Construcciones y edificaciones	41.319.180	
Maquinaria y equipo	765.432	
Equipo de oficina	345.678	
Equipo de computación y comunicación	965.423	
Equipo médico - científico	78.906	
Flota y equipo de transporte	319.600	

ENTIDAD MCRD BALANCE GENERAL A 31 de diciembre de 2014		
Flota y equipo fluvial y/o marítimo	569.000	
Flota y equipo aéreo	2.400.000	
Acueductos, plantas y redes	704.000	
Plantaciones agrícolas y forestales	1.400.800	
Vías de comunicación	432.158	
Minas y canteras	5.600.600	
Semovientes	814.899	
Depreciación acumulada	-16.057.072	
Amortización acumulada	-523.886	
Agotamiento acumulado	-1.765.000	
Provisiones	-535.398	
Intangibles		**5.855.600**
Crédito mercantil	524.000	
Marcas	1.400.000	
Patentes	900.000	
Concesiones y franquicias	1.850.000	
Derechos	2.870.000	
Depreciación y/o amortización acumulada	-1.688.400	
Diferidos		**4.348.616**
Cargos diferidos	4.348.616	
Otros activos		**850.000**
Bienes de arte y cultura	850.000	
Valorizaciones		**7.662.600**
De inversiones	70.400	
De propiedades, planta y equipo	7.442.200	
De otros activos	150.000	

ACTIVO NO CORRIENTE	**74.064.434**

TOTAL ACTIVO	**130.092.907**

1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

1.1. Valor en libros bajo PCGA locales

Código	Cuenta	Saldos PCGA
11	**Disponible**	**785.163**
1105	**Caja**	**30.000**
110505	Caja general	10.000
110510	Cajas menores	20.000
1110	**Bancos**	**755.163**
111005	Moneda nacional	648.320
111010	Moneda extranjera	106.843
16	**Intangibles**	**870.000**
1625	**Derechos**	**870.000**
162525	En fidecomisos de administración	870.000

El *Disponible* está conformado por la caja general y las cajas menores, así como por los saldos en bancos en moneda nacional y extranjera. Como parte integrante del saldo de los bancos en moneda nacional, existe un importe de $300.000 que corresponde a los recursos consignados (en una cuenta bancaria específica) por una entidad pública para la ejecución de un contrato de construcción; se pactó que estos recursos tienen destinación específica, es decir, solo pueden ser utilizados en el desarrollo de este contrato.

Adicionalmente, existe un fideicomiso de administración, cuyo saldo a 31 de diciembre de 2014 es de $870.000; el propósito de estos recursos es cumplir con los compromisos de pago a corto plazo (administración de liquidez) más que para propósitos de inversión.

1.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Bajo la NIIF para las PYMES el *Efectivo*[2] se define como efectivo en caja y depósitos a la vista. Dado que el tratamiento de estas partidas en la NIIF para las PYMES es similar que en los PCGA locales, se realizará una reclasificación desde el *Disponible*

2 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

hacia el *Efectivo* y *equivalentes al efectivo*. Además, el importe de $300.000 que corresponde a los recursos consignados por una entidad pública para la ejecución de un contrato de construcción, se reclasificará a una cuenta de efectivo restringido, debido a que estos recursos tienen destinación específica.

En el proceso de elaboración del ESFA se advirtió que en la contabilidad local, dentro de las cajas menores, está reconocida una caja menor por $1.000 que se suprimió en abril de 2014 como consecuencia del cierre de una sucursal de la entidad MCRD. Entonces, se realiza un ajuste por $1.000, acreditando este importe del *Efectivo* y *equivalentes al efectivo*, y debitando las *Ganancias acumuladas* (*Ajustes – Errores PGCA locales*).

El párrafo 35.14 de la NIIF para las PYMES establece que si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13(b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables. Por esta razón, se habilita una subcuenta contable denominada *Ganancias acumuladas (Ajustes – Errores PGCA locales)*, en la cual se reconocerán los ajustes que resulten de la corrección de errores de la información preparada bajo los PCGA locales.

La NIIF para las PYMES establece que los *Equivalentes al efectivo*[3] son inversiones a corto plazo de gran liquidez que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión u otros. Por tanto, una inversión cumplirá las condiciones de equivalente al efectivo solo cuando tenga vencimiento próximo, por ejemplo de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Con base en esto, el fideicomiso de administración (cuyo propósito es cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión) se reclasificará a la cuenta de equivalentes al efectivo.

En estos casos no se genera impuesto diferido puesto que la base fiscal de los activos no difiere del importe en libros[4].

3 Párrafo 7.2 de la NIIF para las PYMES.

4 Párrafo 29.12 (a) de la NIIF para las PYMES.

1.3. Comprobantes contables de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1105	**Caja**	**0**	**30.000**
110505	Caja general	0	10.000
110510	Cajas menores	0	20.000
1110	**Bancos**	**0**	**755.163**
111005	Moneda nacional	0	648.320
111010	Moneda extranjera	0	106.843
	Caja	**30.000**	**0**
	Caja general	10.000	0
	Cajas menores	20.000	0
	Bancos	**755.163**	**300.000**
	Moneda nacional	648.320	300.000
	Moneda extranjera	106.843	0
	Efectivo restringido	**300.000**	**0**
	De contratos en ejecución	300.000	0
	Equivalentes al efectivo	**870.000**	**0**
	En fidecomisos de administración	870.000	0
1625	**Derechos**	**0**	**870.000**
162525	En fidecomisos de administración	0	870.000
	Sumas iguales	1.955.163	1.955.163

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Caja	**0**	**1.000**
	Cajas menores	0	1.000
	Ganancias acumuladas	**1.000**	**0**
	Ajustes - Errores PCGA locales	1.000	0
	Sumas iguales	1.000	1.000

1.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

La NIIF para las PYMES y las NIIF plenas establecen principios similares para reconocimiento y medición del *Efectivo* y *equivalentes de efectivo*.

2. INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO

2.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Costo	Ajuste por inflación	Ajuste MPP	Provisión	Valorización	Total	Valor intrínseco
12	**Inversiones**							
1205	**Acciones**							
120520	Industria manufacturera	100.000	26.574	97.650	0	0	224.224	224.224
120530	Construcción	80.000	12.389	0	14.200	0	78.189	78.189
120535	Comercio al por mayor y al por menor	120.000	0	0	0	48.000	168.000	168.000
120550	Actividad financiera	55.000	0	0	0	22.400	77.400	63.000
120555	Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	43.000	0	0	5.500	0	37.500	37.500
	Totales	**398.000**	**38.963**	**97.650**	**19.700**	**70.400**	**585.313**	

2.1.1. 120520 - Industria manufacturera: 10.000 acciones poseídas en la compañía Manufacturamos S. A. en la cual se ejerce control. Se tiene el 80% del poder de voto directamente. El valor de esta inversión se ha actualizado mediante el método de la participación patrimonial.

2.1.2. 120530 – Construcción: 100 acciones poseídas en la compañía Construimos S. A. en la cual se ejerce influencia significativa. Se tiene el 40% del poder de voto directamente. El valor de esta inversión se ha actualizado mediante el valor intrínseco. A 31 de diciembre de 2014 se ha reconocido una provisión por $14.200.

2.1.3. 120535 – Comercio al por mayor y al por menor: 20.000 acciones poseídas en la compañía Comerciamos S. A. en la cual se ejerce control conjunto. Se tiene el 50% del poder de voto directamente. El valor de esta

inversión se ha actualizado mediante el valor intrínseco. A 31 de diciembre de 2014 se ha reconocido una valorización por $48.000.

2.1.4. 120550 – Actividad financiera: 1.000 acciones poseídas en una entidad financiera cotizada en Bolsa en la cual no se ejerce control, ni influencia significativa, ni control conjunto, toda vez que la participación en el capital de esta entidad no alcanza siquiera el 1%. El valor de esta inversión se ha actualizado mediante el valor de mercado. A 31 de diciembre de 2014 se ha reconocido una valorización por $22.400.

2.1.5. 120555 – Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler: 1.000 acciones poseídas en la compañía Inmobiliaria S. A. (que no cotiza en Bolsa) en la cual no se ejerce control, ni influencia significativa, ni control conjunto, toda vez que la participación en el capital de esta entidad no alcanza el 20%. El valor de esta inversión se ha actualizado mediante el valor intrínseco. A 31 de diciembre de 2014 se ha reconocido una provisión por $5.500.

2.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

2.2.1. Inversiones en subsidiarias: Una subsidiaria es una entidad controlada por la controladora5. Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad[6].

A excepción de lo permitido en el párrafo 9.3, una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con los procedimientos de consolidación (párrafos 9.13 a 9.22)[7].

5 Párrafo 9.4 de la NIIF para las PYMES.

6 Párrafo 9.5 de la NIIF para las PYMES.

7 Párrafo 9.2 de la NIIF para las PYMES.

2.2.2. Inversiones en asociadas: Una asociada es una entidad, incluyendo una entidad sin forma jurídica definida tal como una fórmula asociativa con fines empresariales, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y que no es una subsidiaria ni una participación en un negocio conjunto[8]. Influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas. (a) Si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto en la asociada, se supone que tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe; (b) A la inversa, si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto en la asociada, se supone que no tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia existe; (c) La existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide que un inversor tenga influencia significativa[9].

Un inversor contabilizará todas sus inversiones en asociadas utilizando una de las siguientes opciones: (a) El modelo de costo del párrafo 14.5; (b) El método de la participación del párrafo 14.8; (c) El modelo del valor razonable del párrafo 14.9[10].

2.2.3. Inversiones en negocios conjuntos: Un negocio conjunto es un acuerdo contractual por medio del cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta[11]. Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, y se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de dicha actividad

8 Párrafo 14.2 de la NIIF para las PYMES.

9 Párrafo 14.3 de la NIIF para las PYMES.

10 Párrafo 14.4 de la NIIF para las PYMES.

11 Párrafo 15.3 de la NIIF para las PYMES.

requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes)[12].

Un participante contabilizará todas sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta utilizando una de las siguientes opciones: (a) El modelo de costo del párrafo 15.10; (b) El método de la participación del párrafo 15.13; (c) El modelo del valor razonable del párrafo 15.14.

Según la NIIF para las PYMES[13] los estados financieros separados son aquellos presentados por una controladora, una asociada o un participante en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad participada.

Cuando una controladora, una inversora en una asociada, o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta prepare estados financieros separados y los describe como de conformidad con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta: (a) al costo menos el deterioro del valor, o (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. La entidad aplicará la misma política contable a todas las inversiones de una categoría (subsidiarias, asociadas o entidades controladas de forma conjunta), pero puede elegir políticas diferentes para las distintas categorías[14].

En los procedimientos para preparar el ESFA se establece que una entidad podrá utilizar una o más de las exenciones descritas en el párrafo 35.10, entre ellas, la relativa a las inversiones en subsidiaras, asociadas y entidades controladas en forma conjunta (reconocidas en los estados financieros separados), así:

12 Párrafo 15.2 de la NIIF para las PYMES.

13 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

14 Párrafo 9.26 de la NIIF para las PYMES.

De **Estados financieros separados**[15]. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes: (i) al costo menos el deterioro del valor, o (ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES, mide esta inversión al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes: (i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, o (ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.

Entonces, para las inversiones en subsidiaras, asociadas y entidades controladas en forma conjunta, la entidad va a hacer uso de la exención contenida en el párrafo 35.10 (f) (i), es decir, va a utilizar como costo atribuido el importe en libros a 31 de diciembre de 2014 bajo PCGA locales, esto es, el valor intrínseco de las inversiones.

Dado que la entidad no es capaz de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias (que se originan en la comparación de la base fiscal y los saldos contables de las inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas conjuntamente) y que es probable que estas diferencias no se reviertan en un futuro previsible, la entidad no reconoce pasivos por impuestos diferidos[16].

2.2.4. Inversiones en acciones medidas al valor razonable o al costo menos el deterioro del valor. Las inversiones en entidades en las cuales no se ejerce control, ni influencia significativa, ni control conjunto, se deben tratar según lo indica la Sección 11 de la NIIF para las PYMES (Instrumentos Financieros Básicos)[17].

15 Párrafo 35.10 (f) de la NIIF para las PYMES.

16 Párrafo 29.17J - Proyecto de Norma ED/2013/9 - NIIF para las PYMES.

17 Párrafo 11.8 (d) de la NIIF para las PYMES.

Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación[18].

Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición:

Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta que cumplan las condiciones del párrafo 11.8 (d) se medirán de la siguiente forma:

i. Si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad, la inversión se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado.

ii. Todas las demás inversiones se medirán al costo menos el deterioro del valor. En este caso, debe evaluarse el deterioro del valor o la incobrabilidad.

Con base en lo anterior, en el ESFA, la inversión poseída en la entidad financiera cotizada en Bolsa en la cual la participación en el capital no alcanza el 1%, se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado.

En el ESFA la inversión poseída en la compañía Inmobiliaria S. A. (que no cotiza en Bolsa) en la cual la participación en el capital no alcanza el 20%, se medirá al costo menos deterioro del valor. Dado que esta inversión bajo PCGA locales se actualizó mediante el valor intrínseco y que a 31 de diciembre de 2014 se había reconocido una provisión, el valor en libros bajo PCGA locales será el valor de entrada en el ESFA.

Puesto que la entidad MCRD no es capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria (que se origina en la comparación de la base fiscal y el saldo contable de esta inversión que no cotiza en Bolsa) y que es probable que

18 Párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES.

esta diferencia no se revierta en un futuro previsible, la entidad MCRD no reconoce pasivo por impuesto diferido[19].

2.3. Comprobantes contables de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1205	**Acciones**	**0**	**534.613**
120520	Industria manufacturera	0	224.224
120530	Construcción	0	92.389
120535	Comercio al por mayor y al por menor	0	120.000
120550	Actividad financiera	0	55.000
120555	Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	0	43.000
1299	**Provisiones**	**19.700**	**0**
129905	Acciones	19.700	0
	Activos financieros medidos al costo menos deterioro	**43.000**	**5.500**
	Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	43.000	0
	Deterioro	0	5.500
	Activos financieros medidos al VR con cambios en resultados	**77.400**	**0**
	Actividad financiera	77.400	0
	Inversiones en subsidiarias	**224.224**	**0**
	Industria manufacturera	224.224	0
	Inversiones en asociadas	**92.389**	**14.200**
	Construcción	92.389	14.200
	Inversiones en negocios conjuntos	**168.000**	**0**
	Comercio al por mayor y al por menor	168.000	0
1905	**De inversiones**	**0**	**70.400**
190505	Acciones	0	70.400
	Sumas iguales	624.713	624.713

19 Párrafo 29.17J - Proyecto de Norma ED/2013/9 - NIIF para las PYMES.

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Ganancias acumuladas	**0**	**70.400**
	Instrumentos financieros	0	70.400
3805	**De inversiones**	**70.400**	**0**
380505	Acciones	70.400	0
	Sumas iguales	70.400	70.400

2.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES[20]

Las NIIF plenas y la NIIF para las PYMES comparten algunos principios similares para el reconocimiento, la medición y la información a revelar de los instrumentos financieros. Sin embargo, existe una serie de diferencias significativas.

En la NIIF para las PYMES, la contabilización de los instrumentos financieros básicos se trata separadamente de la contabilización de transacciones con instrumentos financieros más complejos y los requerimientos están redactados en un lenguaje simplificado. Además, se presentan ciertos cambios en el detalle (que se enumeran a continuación).

Según la NIIF para las PYMES, una entidad debe decidir contabilizar todos los instrumentos financieros:

a. aplicando las disposiciones de ambas Secciones 11 y 12 en su totalidad, o

b. aplicando las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros*: *Reconocimiento y Medición* y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12.

Si una entidad decide aplicar la opción (b)

La principal diferencia entre aplicar la opción (b) y aplicar las NIIF completas radica en los requerimientos de información a revelar. La Sección 11 incluye gran parte de

20 Módulo 11: Instrumentos Financieros Básicos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Versión 2010-5.

la información a revelar sobre "relevancia" que está en la NIIF 7. Sin embargo, la NIIF para las PYMES solo incluye parte de la información a revelar sobre "riesgos" que se encuentran en la NIIF 7. La información a revelar sobre riesgos que no se detalla explícitamente en la NIIF para las PYMES incluye:

- la información a revelar adecuada para las instituciones financieras (quienes no reúnen los requisitos para emplear la NIIF para las PYMES);

- la información a revelar adecuada para las compañías cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales (nuevamente, no reúnen los requisitos para emplear la NIIF para las PYMES); o

- en el caso de la información a revelar sobre los valores razonables de todos los instrumentos financieros medidos al costo amortizado, la necesidad de dicha información a revelar sería gravosa para las entidades pequeñas y medianas e iría en contra del objetivo de la Sección 11, que es una sección de costo amortizado para los instrumentos financieros básicos.

Si una entidad decide aplicar la opción (a)

Existen varias diferencias entre la Sección 11 y las NIIF completas, incluidas las diferencias entre la información a revelar mencionada para la opción (b) anterior. Otras diferencias principales incluyen:

- *Clasificación de instrumentos financieros:* En la Sección 11, los instrumentos financieros que cumplen con los criterios especificados se miden al costo o al costo amortizado, con la excepción de unos pocos instrumentos cuya medición se realiza al valor razonable con cambios en resultados. La opción del valor razonable y las clasificaciones "disponibles para la venta" y "mantenidos hasta el vencimiento" incluidas en la NIC 39 no están disponibles. Por lo tanto, este hecho elimina el requerimiento de evaluar las intenciones de la gerencia respecto de los instrumentos financieros y reduce la necesidad de contabilizar las "penalizaciones" de la Sección 11 (por ejemplo, las condiciones de contaminación para los activos mantenidos hasta el vencimiento).

- *Reconocimiento inicial:* La Sección 11 requiere que los instrumentos se midan al precio de transacción, salvo que el acuerdo constituya una transacción de financiación, en cuyo caso se descuentan los flujos de efectivo del instrumento. En la NIC 39, los instrumentos financieros inicialmente se miden al valor razonable. En la práctica, es poco probable que la terminología diferente derive en alguna diferencia significativa de valor en el reconocimiento inicial.

- *Baja en cuentas:* La Sección 11 establece un principio simple de baja en cuentas. Este principio no se basa en lo previsto por los "acuerdos de traspaso" e "implicación continuada" que se aplican a la baja en cuentas según la NIC 39. Las disposiciones de baja de la NIIF para las PYMES no suelen derivar en la baja de algunas transacciones de factoraje que pueda realizar una entidad pequeña o mediana, mientras que la NIC 39 suele derivar en la baja.

3. INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE DEUDA

3.1. Valor en libros bajo PCGA locales

La entidad MCRD tiene constituido un Certificado de Depósito a Término (CDT) en una institución financiera reconocida (Calificación AAA) con el propósito de que al momento de su redención estos recursos sean utilizados en un programa de renovación tecnológica de la maquinaria.

Las características del CDT son las siguientes: fecha de emisión, 1º de julio de 2013; valor nominal $150.000; fecha de vencimiento, 30 de junio de 2016; tasa de interés 8% EA AV. El CDT se adquirió el 1º de julio de 2014 por $151.500, y se incurrió en $758 en costos de transacción (comisión de intermediario).

3.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

La Sección 11 de la NIIF para las PYMES requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes sin opción de venta y en

acciones ordinarias sin opción de venta que cotizan en Bolsa o cuyo valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad[21].

Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente cumplen dichas condiciones[22]:

a. Efectivo.

b. Depósitos a la vista y depósitos a plazo fijo cuando la entidad es la depositante, por ejemplo, cuentas bancarias.

c. Obligaciones negociables y facturas comerciales mantenidas.

d. Cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar.

e. Bonos e instrumentos de deuda similares.

f. Inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones preferentes y ordinarias sin opción de venta.

g. Compromisos de recibir un préstamo si el compromiso no se puede liquidar por el importe neto en efectivo.

Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación[23].

Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición: Los instrumentos de deuda

21 Párrafo 11.4 de la NIIF para las PYMES.

22 Párrafo 11.5 de la NIIF para las PYMES.

23 Párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES.

que cumplan las condiciones del párrafo 11.8 (b) se medirán al costo amortizado utilizando el método del interés efectivo[24].

El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero en cada fecha sobre la que se informa es el neto de los siguientes importes[25]:

a. el importe al que se mide en el reconocimiento inicial el activo financiero o el pasivo financiero,

b. menos los reembolsos del principal,

c. más o menos la amortización acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe en el reconocimiento inicial y el importe al vencimiento,

d. menos, en el caso de un activo financiero, cualquier reducción (reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora) por deterioro del valor o incobrabilidad.

Con base en lo anterior, se concluye que el CDT que posee la entidad MCRD es un instrumento financiero básico comprendido dentro del alcance de la Sección 11 de la NIIF para las PYMES que se clasificará y medirá al costo amortizado en el ESFA.

En aplicación del principio básico de la transición hacia la NIIF para las PYMES, la entidad MCRD debe valorar el CDT al costo amortizado así:

i. Establecer el costo inicial del activo (costo de compra más costos de transacción incurridos en la compra).

Instrumento Financiero Básico: CDT		
Valoración del CDT al costo amortizado:		
Fecha de compra	1/07/14	
Fecha de emisión	1/07/13	
Fecha de vencimiento	30/06/16	

24 Párrafo 11.14 (a) de la NIIF para las PYMES.

25 Párrafo 11.15 de la NIIF para las PYMES.

Instrumento Financiero Básico: CDT		
Tasa de interés	8,000%	EA AV
	0,643%	MV
Valor nominal	150.000	
Interés anual	12.000	
Medición incial en fecha de compra bajo NIIF:		
Valor de compra	151.500	
Costos de compra (Costos de transacción)	758	
Valoracion en la fecha de compra NIIF	**152.258**	

ii. Determinar los flujos de efectivo del instrumento durante su vida.

Flujos del CDT hasta el vencimiento: el análisis se realizará en periodos mensuales		
Periodo	**Flujo**	
1/07/14	-	152.258
30/06/15		**12.000**
30/06/16		**162.000**

iii. Determinar la tasa de interés efectiva del CDT. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero. La tasa de interés efectiva se determina sobre la base del importe en libros del activo financiero o pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial[26].

Flujos del CDT hasta el vencimiento: el análisis se realizará en periodos mensuales		
Periodo	**Flujo**	
1/07/14	-	152.258
30/06/15		**12.000**
30/06/16		**162.000**
Tasa de interés efectiva del instrumento:		
TIR	7,165685%	EA

26 Párrafo 11.16 de la NIIF para las PYMES.

iv. Calcular el valor presente de los flujos de efectivo por cobrar futuros (pagos) descontados a la tasa de interés efectiva en la fecha del ESFA.

Valoración del CDT en la fecha del ESFA:					
Periodos	Saldo incial	Causa los rendimientos	Pagos	Saldo final	Tasa de interés mensual
1/07/14					
31/07/14	**152.258**	881	-	153.138	0,578382%
31/08/14	153.138	886	-	154.024	0,578382%
30/09/14	154.024	891	-	154.915	0,578382%
31/10/14	154.915	896	-	155.811	0,578382%
30/11/14	155.811	901	-	156.712	0,578382%
31/12/14	**156.712**	**906**	**-**	**157.618**	**0,578382%**
31/01/15	157.618	912	-	158.530	0,578382%
28/02/15	158.530	917	-	159.447	0,578382%
31/03/15	159.447	922	-	160.369	0,578382%
30/04/15	160.369	928	-	161.297	0,578382%
31/05/15	161.297	933	-	162.229	0,578382%
30/06/15	162.229	938	**-12.000**	151.168	0,578382%
31/07/15	151.168	874	-	152.042	0,578382%
31/08/15	152.042	879	-	152.922	0,578382%
30/09/15	152.922	884	-	153.806	0,578382%
31/10/15	153.806	890	-	154.696	0,578382%
30/11/15	154.696	895	-	155.590	0,578382%
31/12/15	155.590	900	-	156.490	0,578382%
31/01/16	156.490	905	-	157.395	0,578382%
29/02/16	157.395	910	-	158.306	0,578382%
31/03/16	158.306	916	-	159.221	0,578382%
30/04/16	159.221	921	-	160.142	0,578382%
31/05/16	160.142	926	-	161.068	0,578382%
30/06/16	161.068	932	**-162.000**	-0	0,578382%

Dado que el importe del CDT en el ESFA es de $157.618, se presenta una diferencia de medición respecto del importe reconocido bajo PGCA locales ($151.500) de $6.118. Este valor será ajustado contra las ganancias acumuladas. Además, se genera impuesto diferido por pagar de $2.080 dada la diferencia entre la base contable y la base fiscal. Ver Referencia 2 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

3.3. Comprobantes contables de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1225	**Certificados**	**0**	**151.500**
122505	Certificados de depósito a término (CDT)	0	151.500
	Activos financieros medidos al Costo amortizado	**151.500**	**0**
	Certificados de depósito a término (CDT)	151.500	0
	Sumas iguales	151.500	151.500

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Activos financieros medidos al Costo amortizado	**6.118**	**0**
	Certificados de depósito a término (CDT)	6.118	0
	Impuestos diferidos	**0**	**2.080**
	Instrumentos financieros	0	2.590
	Ganancias acumuladas	**2.080**	**6.118**
	Instrumentos financieros	0	6.118
	Pasivos por impuestos diferidos	2.080	0
	Sumas iguales	8.198	8.198

3.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

Las diferencias que se presentan en los *Instrumentos financieros* entre las NIIF plenas y la NIIF para las PYMES se presentaron en el apartado "INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO".

4. OTRAS INVERSIONES

4.1. Valor en libros bajo PCGA locales

La entidad MCRD posee derechos en un Club Social por un valor de $80.000, los cuales no se pueden vender por disposiciones estatutarias del Club.

4.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

De acuerdo con la NIIF para las PYMES[27] un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Los derechos que la entidad MCRD posee en el Club Social son un recurso controlado como resultado de sucesos pasados, pero de estos no se espera obtener en el futuro beneficios económicos futuros, por esta razón, en el ESFA este importe se dará de baja en cuentas contra las ganancias acumuladas. Este ajuste no genera impuesto diferido.

4.3. Comprobante contable de convergencia

		Ajustes por convergencia	
Cógigo	Cuenta	Débito	Crédito
1295	**Otras inversiones**	**0**	**80.000**
129510	Derechos en clubes sociales	0	80.000
	Ganancias acumuladas	**80.000**	**0**
	Instrumentos financieros	80.000	0
	Sumas iguales	80.000	80.000

4.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

Las diferencias que se presentan en los *Instrumentos financieros* entre las NIIF plenas y la NIIF para las PYMES se presentaron en el apartado "INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO".

27 Párrafo 2.15 (a) de la NIIF para las PYMES.

5. DEUDORES

5.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Costo	Provisión	Valor en libros
13	**Deudores**			
1305	**Clientes**	**12.731.820**	**654.760**	**12.077.060**
130505	Nacionales	8.860.600	654.760	8.205.840
130510	Del exterior	3.871.220	0	3.871.220
1310	**Cuentas corrientes comerciales**	**986.500**	**0**	**986.500**
131010	Compañías vinculadas	500.000	0	500.000
131015	Accionistas o socios	486.500	0	486.500
1320	**Cuentas por cobrar vinculados económicos**	**2.984.000**	**0**	**2.984.000**
132010	Subsidiarias	2.984.000	0	2.984.000
1330	**Anticipos y avances**	**1.098.700**	**0**	**1.098.700**
133005	A proveedores	789.560	0	789.560
133010	A contratistas	309.140	0	309.140
1355	**Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor**	**420.000**	**0**	**420.000**
135505	Anticipo de impuestos de renta y complementarios	120.000	0	120.000
135510	Anticipo de industria y comercio	85.000	0	85.000
135515	Retención en la fuente	105.000	0	105.000
135517	Impuesto a las ventas retenido	30.000	0	30.000
135520	Sobrantes de liquidación privada de impuestos	80.000	0	80.000
1360	**Reclamaciones**	**47.800**	**0**	**47.800**
136005	A compañías aseguradoras	31.200	0	31.200
136010	A transportadores	16.600	0	16.600
1365	**Cuentas por cobrar a trabajadores**	**976.594**	**0**	**976.594**
136505	Vivienda	405.000	0	405.000
136510	Vehículos	218.094	0	218.094
136515	Educación	351.700	0	351.700
136525	Calamidad doméstica	1.800	0	1.800
	Totales	**19.245.414**	**654.760**	**18.590.654**

5.1.1. 1305 – Clientes: Se reconocen los valores a favor de la entidad MCRD y a cargo de clientes nacionales y/o del exterior de cualquier naturaleza, por concepto de ventas de mercancías, productos terminados, servicios y contratos realizados en desarrollo del objeto social, así como la financiación de los mismos. Las partidas que conforman la cuenta son:

5.1.1.1. 130505 – Nacionales

Clientes Nacionales	Saldo PCGA locales 31/12/2014	Características de la transacción
Cliente A	3.700.000	Venta de bienes con descuentos por pronto pago.
Cliente B	100.000	Venta de bienes con facturación sin transferencia de riesgos y ventajas.
Cliente C	1.100.000	Venta de bienes con transacción de financiación - conociendo la tasa.
Cliente D	3.200.600	Venta de bienes a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar al importe sin descontar.
Cliente F	760.000	Venta de bienes con transacción de financiación - desconociendo la tasa.
Totales	**8.860.600**	

Al **cliente A**, la entidad MCRD le vendió bienes el 29 de diciembre de 2014, concediéndole un descuento por pronto pago, por efectuar el pago de contado antes de 20 días después de entregarle la mercancía. El porcentaje ofrecido fue del 3%. El cliente a 31 de diciembre de 2014 no se había tomado el descuento; que normalmente es reconocido por la entidad MCRD como un gasto financiero en la cuenta contable 530535 - Descuentos comerciales condicionados.

Los demás clientes que conforman el saldo total de la cuenta 130505 – Nacionales, en su mayoría, se espera paguen dentro de los plazos normales pactados. Sin embargo, la entidad MCRD ha reconocido una provisión de $654.760 con propósitos fiscales bajo el método general[28].

28 Decreto 187 de 1975.

Al **cliente B**, la entidad MCRD le vendió bienes el 26 de diciembre de 2014, para esta fecha solo le entregó la factura correspondiente a la transacción. Los elementos vendidos fueron despachados al cliente, pero no habían sido realmente entregados al 31 de diciembre de 2014, por tanto, se afirma que la entidad MCRD no le había transferido riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes. La venta se efectuó sobre mercancía no fabricada por la entidad MCRD, cuyo costo en libros era de $65.000 y el margen de rentabilidad que se obtenía de estos productos era del 35%, por lo tanto, el valor facturado fue $100.000.

Al **cliente C**, la entidad MCRD le vendió el 31 de agosto de 2014 algunos productos terminados, esta le otorgó un plazo de pago de 14 meses. El valor de venta incluida esta financiación fue de $1.000.000. Este plazo es superior a los términos comerciales normales de pago en el sector. El precio de contado de la mercancía era de $973.473,2.

Al **cliente D**, la entidad MCRD le vendió bienes el 20 de noviembre de 2014, y le otorgó para el pago 60 días, entendiendo que es una transacción que se lleva a cabo en términos comerciales normales del sector.

Al **cliente E**, la entidad MCRD le vendió bienes el 30 de diciembre de 2014, se los despachó ese día y le transfirió los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes. La venta no fue facturada y no quedó en contabilidad la cuenta por cobrar correspondiente ni el ingreso relacionado, dado que el cliente ya había cerrado la recepción de facturas para el año 2014. Se descargó de las cuentas del inventario la mercancía entregada. La venta se efectuó sobre mercancía cuyo costo en libros era de $310.000 y el margen de rentabilidad que se obtenía de estos productos era del 20%.

Al **cliente F**, la entidad MCRD le vendió bienes el 31 de marzo de 2014, mercancía no fabricada por esta, le otorgó un plazo de pago de 16 meses, y la venta se realizó por un valor de $760.000. Este plazo es superior a los términos comerciales normales de pago en el sector, pero como no ha financiado en el pasado la venta de mercancías no fabricadas, no acordó con el cliente cobrarle intereses.

5.1.1.2. 130510 – Del exterior

Al **cliente Y**, la entidad MCRD le vendió bienes el 12 de diciembre de 2014, por un monto de USD 2.000.000 y le otorgó para el pago un plazo de 60 días, entendiendo que es una transacción que se lleva a cabo en términos comerciales normales del sector. La entidad MCRD para esa fecha, transfirió riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes. Para reconocer este ingreso la entidad MCRD tomó la tasa de cambio del 12 de diciembre, $1.935,61, para un valor total en miles de pesos colombianos de $3.871.220. No se actualizó por diferencia en cambio este saldo a 31 de diciembre de 2014, y la tasa de cambio del 31 de diciembre, era de $1.926,83.

5.1.2. 1310 – Cuentas corrientes comerciales: Se reconoce en esta cuenta el valor de las operaciones comerciales celebradas entre dos entes económicos, reguladas por las normas legales vigentes. Esta modalidad consiste en un negocio jurídico que tiene por características ser bilateral, oneroso, conmutativo y de ejecución sucesiva, para el cual se acuerdan anotar y compensar en cuenta abierta por debe y haber sus eventuales créditos recíprocos y se establecen condiciones de exigibilidad y disponibilidad del saldo resultante de la compensación progresiva operada.

5.1.3. 1320 – Cuentas por cobrar a vinculadas económicas: Se registran en esta cuenta el valor a cargo de otros entes vinculados económicamente por préstamos o transacciones en dinero o en especie, así como los pagos que se realizan por cuenta de estos.

Se considera que hay vinculación cuando entre dos o más entes económicos existen intereses económicos, financieros o administrativos, comunes o recíprocos, así como cualquier situación de control o dependencia.

5.1.4. 1330 – Anticipos y avances: Se reconocen en esta cuenta contable los adelantos efectuados en dinero o en especie por la entidad MCRD a personas naturales o jurídicas, con el fin de recibir beneficios o contraprestación futura de acuerdo con las condiciones pactadas, incluye conceptos tales como anticipos a proveedores, a contratistas, a trabajadores, a agentes de aduana y a concesionarios.

Cuenta	Descripción	Tercero	Concepto del pago anticipado	Fecha de transacción económica	Valor del anticipo según PCGA locales 31/12/2014
133005	A proveedores	1	Adquisición de propiedad, planta y equipo	25/11/14	240.000
133005	A proveedores	2	Adquisición de software	2/12/14	120.000
133005	A proveedores	3	Adquisición de inventarios	16/10/14	429.560
133010	A contratistas	4	Servicio de mantenimiento equipos	27/09/14	149.000
133010	A contratistas	5	Servicios de asesoría jurídica	28/08/14	87.000
133010	A contratistas	6	Servicios de asesoría tributaria	19/12/14	73.140
TOTALES					**1.098.700**

5.1.5. 1355 – Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor: Se reconocen en esta cuenta los saldos a cargo de entidades gubernamentales y a favor de la entidad MCRD, por concepto de anticipos de impuestos y los originados en liquidaciones de declaraciones tributarias, contribuciones y tasas para ser solicitados en devolución o compensación con liquidaciones futuras.

5.1.6. 1360 – Reclamaciones: Se reconocen en esta cuenta las indemnizaciones por recibir de las compañías aseguradoras a favor de la entidad MCRD y reclamos por cobrar a transportadores. El detalle de los saldos de este rubro, son:

Cuenta contable	Descripción	Saldo PCGA locales 01/01/2015
136005	Reclamaciones a compañías aseguradoras	31.200
136010	Reclamaciones a transportadores	16.600
Totales		47.800

5.1.7. 1365 – Cuentas por cobrar a trabajadores: Registra los derechos a favor de la entidad MCRD, originados en créditos otorgados al personal con vínculo laboral, algunos de corto plazo y otros de largo plazo. El detalle de los saldos de este rubro es:

Cuenta contable	Descripción	Saldo PCGA locales 31/12/2014	Características
136505	Vivienda	405.000	Plazo: 5 años sin tasa de interés.
136510	Vehículos	218.094	Plazo: 3 años con tasa de interés por debajo de mercado.
136515	Educación	351.700	Plazo: 6 meses sin tasa de interés.
136525	Calamidad doméstica	1.800	Plazo: Inferior a 1 mes sin tasa de interés.
Totales		**976.594**	

5.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

5.2.1. Reconocimiento y medición de activos financieros

Las cuentas por cobrar deberán cumplir con la definición de *Activos financieros*[29]. Por esta razón las cuentas por cobrar se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en la Sección 11[30]. Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9: *a) Cuentas de origen comercial y pagarés por cobrar y pagar y préstamos de bancos o terceros.*

> Como principio general una entidad reconocerá un activo financiero – cuenta por cobrar, solo cuando se convierta en una parte, según las cláusulas contractuales del instrumento[31], esto es, que tenga el derecho contractual a recibir efectivo en el futuro, como se mencionó en la definición.
>
> El término "contractual" hace referencia a un acuerdo entre dos o más partes, que les produce claras consecuencias económicas, que ellas tienen poca o ninguna capacidad de evitar, por ser el cumplimiento del acuerdo legalmente exigible. Los contratos, y por tanto los instrumentos financieros asociados, pueden adoptar una gran variedad de formas y no precisan ser

29 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

30 Párrafos 11.8 a 11.10 de la NIIF para las PYMES.

31 Párrafo 11.12 de la NIIF para las PYMES.

fijados por escrito. Para que un contrato tenga validez, ambas partes deben dar su aprobación[32].

Al reconocer inicialmente un activo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción, excepto si el acuerdo constituye una transacción de financiación. Una *transacción de financiación* es aquella que por acuerdo previo de las partes el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado.

Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar. No será necesario que una entidad calcule el valor presente de los pagos futuros cuando las transacciones de compra o venta se lleven a cabo en términos comerciales normales y se reconocerán estas empleando el precio de transacción (valor pactado entre las partes) como una simplificación práctica, ya que es poco probable que el efecto del descuento sea significativo.

Adicionalmente, la Sección 11 también permite emplear el precio de transacción para reconocer las cuentas comerciales por cobrar a corto plazo, debido a que es poco probable que el efecto del descuento al valor presente sea significativo[33].

Según lo establecido en la Sección 11, las cuentas por cobrar se ajustan a los criterios detallados en el párrafo 11.9, se miden, tras el reconocimiento inicial, empleando un modelo de costo amortizado (véase el párrafo 11.14 (a) de la NIIF para las PYMES).

32 Módulo 11: Instrumentos Financieros Básicos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-5).

33 Módulo 11: Instrumentos Financieros Básicos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-5).

5.2.2. Reconocimiento y medición de ingresos

Una entidad reconocerá sus ingresos producto de la venta de bienes, tal y como se expone en la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias. Según la NIIF para PYMES[34], el ingreso por venta de bienes se reconocerá cuando se cumplan todos los siguientes requisitos:

a. La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.

b. La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.

c. El valor de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

d. Sea *probable* que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.

e. Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

Las cuentas por cobrar relacionadas con estos ingresos, se reconocerán como se mencionó anteriormente, cuando la entidad tenga el derecho contractual a recibir efectivo y cuando cumpla todos los requisitos mencionados en el párrafo anterior.

Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, se reducirá por cualquiera de los descuentos que la entidad le practique al tercero: descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas[35].

34 Párrafo 23.10 de la NIIF para PYMES.

35 Párrafo 23.3 de la NIIF para las PYMES.

Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, como se mencionó en el reconocimiento y medición de activos financieros, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. La tasa de interés que la entidad empleará será de las siguientes, la que mejor se pueda estimar[36]:

a. la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar, o

b. la tasa de interés que iguala el valor nominal del instrumento con el precio de venta en efectivo actual de los bienes o servicios. Esto es, la Tasa Interna de Retorno (TIR) que surge de comparar el valor de la transacción financiada (cobro futuro) y el valor de contado o el precio de venta en efectivo actual.

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el valor nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por concepto de intereses, aplicando para su cálculo la tasa de interés estimada.

5.2.3. Análisis de los saldos de clientes nacionales y del exterior

Cliente A: Dado que es probable que el cliente (como siempre lo ha hecho) se haga acreedor al descuento, se disminuirá el saldo de la cuenta por cobrar por el valor correspondiente al descuento por pronto pago concedido. Esta disminución se deberá presentar neta de la cuenta por cobrar y del correspondiente ingreso desde su reconocimiento inicial. Lo anterior, en relación con lo expuesto en el párrafo 23.3 de la NIIF para las PYMES. Para la preparación del ESFA, se disminuye el saldo de la cuenta por cobrar contra las ganancias acumuladas[37].

Descuento por pronto pago:	3%
Valor del descuento po pronto pago:	$ 111,000

36 Párrafo 23.5 de la NIIF para las PYMES.

37 Párrafo 35.8 de la NIIF para las PYMES.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[38]. Ver Referencia 5 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Después del análisis para la elaboración del ESFA, se estableció que los demás clientes que conforman el saldo total de la cuenta 130505 – Nacionales ($5.160.600), en su mayoría, pagarán dentro de los plazos normales pactados. Por esta razón, en el ESFA estas cuentas por cobrar se medirán por el importe de la factura (ver párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES).

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos financieros que se midan al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la entidad reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados[39].

La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado incluye información observable que requiera la atención del tenedor del activo respecto a los siguientes sucesos que causan la pérdida[40]:

a. Dificultades financieras significativas del emisor o del obligado.

b. Infracciones del contrato, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o del principal.

c. El acreedor, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, otorga a este concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias.

d. Pase a ser probable que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera.

38 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

39 Párrafo 11.21 de la NIIF para las PYMES.

40 Párrafo 11.22 de la NIIF para las PYMES.

e. Los datos observables que indican que ha habido una disminución medible en los flujos futuros estimados de efectivo de un grupo de activos financieros desde su reconocimiento inicial, aunque la disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos en el grupo, tales como condiciones económicas adversas nacionales o locales o cambios adversos en las condiciones del sector industrial.

Otros factores que también pueden ser evidencia de deterioro del valor incluyen los cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera el emisor[41].

Dado que la provisión de $654.760 se constituyó con propósitos fiscales, no cumple con las condiciones para ser reconocida bajo la NIIF para las PYMES. En su lugar, para propósitos del ESFA, se realizó un análisis individual y comercial de estos saldos y, con base en la evidencia objetiva recolectada, se llegó a la conclusión que presentan un deterioro del valor de $873.542. En el ESFA se dará de baja en cuentas la provisión fiscal ($654.760) bajo el entendido de que se trata de un error en la aplicación de los PCGA locales (no se aplicó el Decreto Reglamentario 2649 de 1993[42], se aplicó el Decreto 187 de 1975 –Norma Fiscal–). En su lugar, se reconocerá un deterioro del valor de la cartera de clientes por un valor de $873.542 como consecuencia de la estimación del impago bajo el enfoque de pérdida incurrida que subyace en la NIIF para las PYMES.

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surgen diferencias temporarias imponible y deducible respectivamente[43]. Ver Referencias números 4 y 6 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Cliente B: Se eliminará la cuenta por cobrar y el ingreso por venta de bienes reconocido en los PCGA locales. Lo anterior, porque la entidad MCRD

41 Párrafo 11.23 de la NIIF para las PYMES.

42 El inciso 3º del artículo 62 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 consagra que al menos al cierre del periodo, debe evaluarse técnicamente la recuperabilidad de las cuentas y documentos por cobrar y reconocer las contingencias de pérdidas de su valor.

43 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

no ha transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes, a 31 de diciembre de 2014, condición fundamental para reconocer un ingreso bajo la NIIF para las PYMES[44]. Se realiza el siguiente ajuste en la fecha de transición: Se reversa la cuenta por cobrar y el ingreso reconocido y se incorpora nuevamente el saldo del inventario de mercancía no fabricada por la entidad MCRD, dado que todavía esta retiene los riesgos y ventajas. Esto por cuanto se evidencia que la modalidad de negociación pactada con el cliente era entregar la mercancía en las bodegas de este.

Valor del ingreso reconocido:	$ 100,000
Costo del inventario 31/12/2014:	$ 65,000
Margen de rentabilidad	35%

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surgen diferencias temporarias deducible e imponible respectivamente[45]. Ver Referencias números 7 y 8 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Cliente C: Dado que el plazo de pago es superior a los términos comerciales normales, se medirá esta cuenta por cobrar por el valor presente de los pagos futuros que efectuará el cliente. La tasa de interés para la valoración de esta transacción de financiación será la TIR, determinada comparando el precio financiado de los bienes y el precio de contado. Esta tasa de interés será empleada para medir inicialmente la cuenta por cobrar y los ingresos de actividades ordinarias[46]. En la medición posterior al ESFA, la diferencia entre estos dos valores se reconocerá mensualmente como ingreso de actividades ordinarias por intereses.

Fecha inicial:	31/08/14
Fecha final:	31/10/15
Forma de pago:	Pago al vencimiento

44 Párrafo 23.10 (a) de la NIIF para las PYMES.

45 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

46 Párrafo 23.5 (b) de la NIIF para las PYMES.

Precio de contado:	$ 973.473
Precio financiado:	$ 1.100.000
Plazo de pago (meses):	14

Con estas condiciones se determina la TIR del flujo inicial (precio de contado) y el flujo final (valor financiado) en la fecha de la entrega de las mercancías a este cliente:

Precio de contado	$ 973.473
Precio financiado	$ (1.100.000)
TIR para 14 meses:	13,00%
Tasa mensual:	0,88%

Mes	Saldo inicial	Intereses con TIR	Pagos	Saldo final	Fecha
1	973.473	8.534	-	982.007	30/09/14
2	982.007	8.609	-	990.616	31/10/14
3	990.616	8.684	-	999.300	30/11/14
4	999.300	8.760	-	1.008.060	31/12/14
5	1.008.060	8.837	-	1.016.897	31/01/15
6	1.016.897	8.915	-	1.025.812	28/02/15
7	1.025.812	8.993	-	1.034.805	31/03/15
8	1.034.805	9.072	-	1.043.876	30/04/15
9	1.043.876	9.151	-	1.053.027	31/05/15
10	1.053.027	9.231	-	1.062.258	30/06/15
11	1.062.258	9.312	-	1.071.571	31/07/15
12	1.071.571	9.394	-	1.080.965	31/08/15
13	1.080.965	9.476	-	1.090.441	30/09/15
14	1.090.441	9.559	(1.100.000)	-	31/10/15
	Totales	**126.527**			

Se valora la cuenta por cobrar y el ingreso por el valor de contado, esto porque el reconocimiento inicial del ingreso bajo la NIIF para las PYMES se realiza por el valor presente de todos los cobros futuros determinados

utilizando una tasa de interés imputada, lo anterior considerando que el pago se difiere en el tiempo, por ser una transacción financiera[47].

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias deducible e imponible respectivamente[48]. Ver Referencias números 9 y 10 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Cliente D: Dado que la transacción se llevó a cabo en términos comerciales normales del sector y que esta no constituye una transacción de financiación, en el ESFA se medirá por el importe de la factura (ver párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES)[49]. En este caso no se genera impuesto diferido.

Cliente E: Se reconoce la cuenta por cobrar y el ingreso correspondiente, pese a que la entidad MCRD no hubiera facturado y, por tanto, bajo PCGA locales no había reconocido este hecho económico. Se evidencia que para el reconocimiento del ingreso se cumplen las condiciones expuestas en el párrafo 23.10 de la NIIF para las PYMES, igualmente la entidad MCRD transfirió a 31 de diciembre de 2014 los riesgos y ventajas de la mercancía a su cliente. Entonces, se reconoce en el ESFA un derecho a favor de la entidad MCRD – cuenta por cobrar (activo financiero), contra ganancias acumuladas, por valor de $372.000.

Valor de ingreso no reconocido por venta de bienes:	$ 372,000
Costo del inventario 31/12/2014	$ 310,000
Margen de rentabilidad	20%

47 Párrafo 23.5 de la NIIF para las PYMES.

48 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

49 En los casos en que los pagos correspondientes a las transacciones de compra y venta se lleven a cabo en términos comerciales normales (que podrían, por ejemplo, ser términos de crédito a 30 o 60 días según la jurisdicción o el sector), la Sección 11 permite emplear el precio de transacción (generalmente, el importe original de la factura) como una simplificación práctica, ya que es poco probable que el efecto del descuento sea significativo. Este método suele ser el adecuado para las cuentas comerciales por cobrar y por pagar a corto plazo. Módulo 11: Instrumentos Financieros Básicos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-5).

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[50]. Ver Referencia número 11 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Cliente F: Dado que el plazo de pago es superior a los términos comerciales normales, se medirá esta cuenta por cobrar por el valor presente de los pagos futuros que efectuará el cliente. La tasa de interés que será empleada para la valoración de esta transacción financiera, corresponderá a la tasa vigente en la fecha del reconocimiento inicial, para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar.

La entidad MCRD consideró que el instrumento de deuda similar debe ser semejante en lo que respecta a la moneda de transacción, plazo de financiación, calificación crediticia del prestatario, tasa de interés que el cliente F, en circunstancias normales, pagaría sobre dicho tipo de transacción de financiación y otros factores[51]. Se determinó que la tasa vigente para este activo financiero, según el literal a) del párrafo 23.5 de la NIIF para las PYMES es el 14% efectiva anual.

Fecha de reconocimiento del ingreso:	31/03/14
Fecha final:	30/06/15
Plazo de pago (meses):	16
Forma de pago:	Pago al vencimiento
Precio de la transacción financiada:	$ 760.000
Tasa de mercado en la fecha del reconocimiento (EA):	14%
Tasa mensual	1,0979%
Valor presente de cobros futuros	$ 638.176

A continuación, se presenta la tabla de amortización, en donde se evidencia que el valor inicial a reconocer por concepto de ingresos, corresponde al valor presente de los cobros futuros, descontados con la tasa de mer-

50 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

51 Módulo 11: Instrumentos Financieros Básicos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-5).

cado determinada. Igualmente, se ilustra el valor que mensualmente se reconocerá por concepto de ingresos por intereses en la transacción con financiación.

Mes	Saldo inicial	Intereses con TIR	Pagos	Saldo final	Fecha
1	638.176	7.006	-	645.182	31/03/14
2	645.182	7.083	-	652.266	30/04/14
3	652.266	7.161	-	659.427	31/05/14
4	659.427	7.240	-	666.667	30/06/14
5	666.667	7.319	-	673.986	31/07/14
6	673.986	7.400	-	681.385	31/08/14
7	681.385	7.481	-	688.866	30/09/14
8	688.866	7.563	-	696.429	31/10/14
9	696.429	7.646	-	704.075	30/11/14
10	704.075	7.730	-	711.805	31/12/14
11	711.805	7.815	-	719.620	31/01/15
12	719.620	7.901	-	727.521	28/02/15
13	727.521	7.987	-	735.508	31/03/15
14	735.508	8.075	-	743.583	30/04/15
15	743.583	8.164	-	751.747	31/05/15
16	751.747	8.253	(760.000)	-	30/06/15
	Totales	**121.824**			

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias deducible e imponible respectivamente[52]. Ver Referencias números 12 y 13 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Cliente Y: Se evidencia que por omisión, no se actualizó al cierre contable anual esta cuenta por cobrar reconocida en moneda extranjera. Al final de cada periodo sobre el que se informa la entidad MCRD: a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio

52 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

de cierre[53]. Por lo anterior, se actualiza en la fecha de transición a las NIIF, la cuenta por cobrar en dólares americanos por la tasa de cambio del cierre; cualquier diferencia se reconocerá contra ganancias acumuladas.

TRM 31/12/2014:	$ 1.926.83
Monto en dólares americanos	USD 2.000.000
Monto en pesos colombianos 31/12/2014 - en miles	3.853.660

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[54]. Ver Referencia número 14 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

5.2.4. Información a revelar sobre Partes Relacionadas (1310 – Cuentas corrientes comerciales):

Según la Sección 33 de la NIIF para PYMES, una entidad deberá revelar información sobre partes relacionadas, incluyendo las transacciones y los saldos pendientes con estas partes, en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES. En resumen, se deberá revelar la siguiente información:

- Relaciones controladora - subsidiaria.
- Remuneraciones del personal clave de la gerencia.
- Transacciones entre partes relacionadas, tales como: transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada. Se deberá revelar, como mínimo[55]: a) el valor de las transacciones; b) el valor de los saldos pendientes y: i) sus plazos y condiciones de pago, ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida; c) deterioro del valor por deudas incobrables relacionadas con el valor de los saldos pendientes y; d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a

53 Párrafo 30.9 de la NIIF para las PYMES.

54 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

55 Párrafo 33.9 de la NIIF para las PYMES.

las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

Una *Parte Relacionada*[56] es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros.

5.2.5. Análisis de los saldos de los saldos con Partes Relacionadas

Se crea un nuevo grupo de cuentas para identificar los saldos con Partes Relacionadas, por tanto, en la fecha de transición, se reclasificarán estos saldos. Se valida el saldo presentado en las siguientes cuentas, bajo los PCGA locales:

5.2.5.1. 131010 - Compañías vinculadas: Corresponde a un saldo por cobrar por venta de mercancías a una subsidiaria de la entidad MCRD, por valor de $500.000. La venta se efectuó el 22 de diciembre de 2014, y se otorgó para el pago 60 días, entendiendo que es una transacción que se lleva a cabo en términos comerciales normales del sector. En este caso no se genera impuesto diferido.

5.2.5.2. 131015 - Accionistas o socios: Corresponde a prestamo realizado a uno de los socios por valor de $486.500. La transacción tiene un plazo de dos meses y la fecha en la cual se efectuó el prestamo fue el 5 de diciembre de 2014. Esta cuenta por cobrar bajo la NIIF para las PYMES se mide por su valor nominal, dado que no constituye una transacción de financiación a largo plazo. Es importante aclarar, que en caso de existir cuentas por cobrar con socios o accionistas o con partes relacionadas, que constituyan una transacción de financiación a largo plazo, en la cual no se devengue tasa de interés o se devengue una tasa de interés por debajo de las establecidas por el mercado, se medirán por el valor presente de los cobros futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar[57]. En este caso no se genera impuesto diferido.

56 Párrafo 33.2 de la NIIF para las PYMES.

57 Párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES.

5.2.5.3. 132010 - Compañías vinculadas: Corresponde a un saldo por cobrar por un prestamo a una subsidiaria de la entidad MCRD, por valor de $2.984.000. La transacción tiene un plazo de tres meses y la fecha en la cual se efectuó el prestamo fue el 8 de noviembre de 2014. Esta cuenta por cobrar bajo la NIIF para las PYMES se mide por su valor nominal, dado que no constituye una transacción de financiación a largo plazo. En este caso no se genera impuesto diferido.

5.2.6. Análisis de los saldos de anticipos y avances entregados a terceros

La Sección 18 - Activos intangibles distintos de la plusvalía de la NIIF para las PYMES, no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios[58].

Adicionalmente, un anticipo no cumple con la definición de *activo financiero*[59] y deberá presentarse como otros activos en el estado de situación financiera de la entidad, de acuerdo a la naturaleza de la transacción y validando previamente que la entidad como se mencionó en el párrafo anterior, posea el derecho acceder en el futuro a un bien o a un servicio, por el pago efectuado de forma anticipada.

Por lo anterior, los ajustes a realizar sobre el saldo de anticipos, serán:

Tercero	Valor del anticipo según PCGA locales 31/12/2014	En caso de prestación de un servicio - % de avance del servicio a 31/12/2014	Inventario	Propiedades, planta y equipo	Activo intangible	Gastos pagados por anticipado	Ganancias acumuladas	Anticipos entregados a terceros
			Débito	Débito	Débito	Débito	Débito	Crédito
1	240.000	N/A	-	240.000	-			240.000
2	120.000	N/A	-	-	120.000			120.000
3	429.560	N/A	429.560	-	-			429.560
4	149.000	40%	-	-	-	89.400	59.600	149.000
5	87.000	70%	-	-	-	26.100	60.900	87.000
6	73.140	0%	-	-	-	73.140	-	73.140
Totales	**1.098.700**		**429.560**	**240.000**	**120.000**	**188.640**	**120.500**	**1.098.700**

58 Módulo 18: Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía. Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-9).

59 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[60]. Ver Referencia 15 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

5.2.7. Análisis de los saldos de Reclamaciones

Se validó si los saldos presentados en este rubro corresponden efectivamente a activos financieros bajo la NIIF para las PYMES. Se evidencia que las reclamaciones realizadas a aseguradoras, fueron aceptados por estas y corresponden a un derecho contractual a recibir efectivo en el futuro.

Sobre las reclamaciones realizadas a las compañías transportadoras de las mercancías que la entidad MCRD vende (estas son las responsables de la entrega a los clientes de la entidad MCRD), todavía existe incertidumbre en la recuperación de estos valores; las transportadoras no han aceptado devolver o asumir los valores reconocidos contablemente bajo los PCGA locales. Estos valores cumplen con la definición de activos contingentes, según la Sección 21 - Provisiones y Contingencias de la NIIF para las PYMES.

Un *activo contingente* es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurra, o en su caso porque deje de ocurrir, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad[61].

Una entidad no reconocerá bajo la NIIF para las PYMES un activo contingente como un activo. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros hacia la entidad sea prácticamente cierto, el activo relacionado no es un activo contingente, y es apropiado su reconocimiento[62]. Cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo[63].

60 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

61 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

62 Párrafo 2.38 de la NIIF para las PYMES.

63 Párrafo 21.13 de la NIIF para las PYMES.

En la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, se concluye que de las reclamaciones realizadas a las compañías transportadoras no es prácticamente cierta la entrada de beneficios económicos futuros, razón por la cual este saldo es eliminado contra Ganancias acumuladas. En este caso no se genera impuesto diferido.

5.2.8. Análisis de los saldos de Cuentas por cobrar a trabajadores

Estos activos financieros serán medidos conforme a lo descrito en la valoración de acuerdos que constituyen una transacción de financiación64, por el valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar.

Las cuentas por cobrar de corto plazo no se descuentan a valor presente, dado que la entidad MCRD considera que el efecto de su descuento no es significativo y su saldo bajo PCGA locales será igual bajo la NIIF para las PYMES en la fecha de transición. Las cuentas por cobrar largo plazo, se valorarán por el valor presente de los cobros futuros que se efectuarán a los empleados, utilizando una tasa de mercado para créditos de vivienda y de vehículos. La tasa de interés corresponderá a la tasa para la fecha en la cual se realizó el reconocimiento inicial de la cuenta por cobrar al empleado. Para realizar la medición a 31 de diciembre de 2014 se requiere el siguiente detalle cualitativo y cuantitativo de cada cuenta por cobrar:

5.2.8.1. Préstamos de vivienda – plazo 120 meses

Fecha inicial	Empleados	Valor del préstamo	Tasa de interés	Cuotas quincenales	Cuotas transcurridas a 31/12/2014	Cuotas pendientes	Saldo PCGA locales 31/12/2014	Tasa de interés en la fecha del reconocimiento inicial	Valor presente a 31/12/2014	Ajuste NIIF
15/05/12	Empleado A	190.714	-	1.589	64	56	89.000	8,00%	19.599	69.401
30/07/12	Empleado B	178.065	-	1.484	58	62	92.000	7,80%	18.843	73.157
31/01/13	Empleado C	180.000	-	1.500	46	74	111.000	7,50%	19.905	91.095
15/04/14	Empleado D	131.650	-	1.097	17	103	113.000	7,60%	14.428	98.572
Totales		**680.429**					**405.000**		**72.775**	**332.224**

64 Párrafos 11.13 de la NIIF para las PYMES.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[65]. Ver Referencia 17 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

5.2.8.2. Préstamos de vehículos – plazo 72 meses

Fecha inicial	Empleados	Valor del préstamo	Tasa de interés	Cuotas quincenales	Cuotas transcurridas a 31/12/2014	Cuotas pendientes	Saldo PCGA locales 31/12/2014	Tasa de interés en la fecha del reconocimiento inicial	Valor presente a 31/12/2014	Ajuste NIIF
15/05/12	Empleado E	80.000	0	1.181	64	8	9.452	8,00%	6.789	2.662
30/06/12	Empleado F	70.000	0	1.034	60	12	12.405	8,10%	7.750	4.655
31/03/13	Empleado G	75.000	0	1.108	42	30	33.228	7,50%	13.081	20.147
31/03/13	Empleado H	80.000	0	1.181	42	30	35.443	7,60%	13.819	21.625
31/08/13	Empleado I	79.000	0	1.167	32	40	46.667	7,90%	14.063	32.604
30/09/14	Empleado J	83.000	0	1.226	6	66	80.899	7,80%	15.604	65.295
Totales		**317.000**					**218.094**		**71.106**	**146.988**

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[66]. Ver Referencia 18 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

5.3. Comprobantes contables de convergencia

Cliente A

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1305	**Clientes**	**0**	**3.700.000**
130505	Nacionales	0	3.700.000
1399	**Provisiones**	**654.760**	**0**
139905	Clientes	654.760	0

65 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

66 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Clientes	**3.700.000**	**654.760**
	Nacionales	3.700.000	654.760
	Sumas iguales	4.354.760	4.354.760

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Clientes	**654.760**	**0**
	Nacionales	654.760	0
	Impuestos diferidos	**0**	**222.618**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	0	222.618
	Ganancias acumuladas	**222.618**	**654.760**
	Ajustes - Errores PCGA locales	0	654.760
	Pasivos por impuestos diferidos	222.618	0
	Sumas iguales	877.378	877.378

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Clientes	**0**	**984.542**
	Nacionales	0	111.000
	Deterioro del valor	0	873.542
	Impuestos diferidos	**334.744**	**0**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	334.744	0
	Ganancias acumuladas	**984.542**	**334.744**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	984.542	0
	Activos por impuestos diferidos	0	334.744
	Sumas iguales	1.319.286	1.319.286

Cliente B

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1305	**Clientes**	**0**	**100.000**
130505	Nacionales	0	100.000
	Clientes	100.000	0
	Nacionales	**100.000**	**0**
	Sumas iguales	100.000	100.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Clientes	**0**	**100.000**
	Nacionales	0	100.000
	Mercancías no fabricadas por la empresa	**65.000**	**0**
	Mercancías no fabricadas por la empresa	65.000	0
	Impuestos diferidos	**34.000**	**0**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	34.000	0
	Impuestos diferidos	**0**	**22.100**
	Inventarios	0	22.100
	Ganancias acumuladas	**122.100**	**99.000**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	100.000	0
	Inventarios	0	65.000
	Activos por impuestos diferidos	0	34.000
	Pasivos por impuestos diferidos	22.100	0
	Sumas iguales	221.100	221.100

Cliente C

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1305	**Clientes**	**0**	**1.100.000**
130505	Nacionales	0	1.100.000
	Clientes	1.100.000	0
	Nacionales	1.100.000	0
	Sumas iguales	1.100.000	1.100.000

		Ajustes por Convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Clientes	**34.587**	**126.527**
	Nacionales	0	126.527
	Intereses por financiación - clientes nacionales	34.587	0
	Impuestos diferidos	**43.019**	**0**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	43.019	0
	Impuestos diferidos	**0**	**11.760**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	0	11.760
	Ganancias acumuladas	**138.286**	**77.606**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	126.527	34.587
	Activos por impuestos diferidos	0	43.019
	Pasivos por impuestos diferidos	11.760	0
	Sumas iguales	215.893	215.893

Cliente D

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1305	**Clientes**	**0**	**3.200.600**
130505	Nacionales	0	3.200.600
	Clientes	3.200.600	0
	Nacionales	3.200.600	0
	Sumas iguales	3.200.600	3.200.600

Cliente E

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Clientes	**372.000**	**0**
	Nacionales	372.000	0
	Impuestos diferidos	**0**	**126.480**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	0	126.480
	Ganancias acumuladas	**126.480**	**372.000**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	0	372.000
	Pasivos por impuestos diferidos	126.480	0
	Sumas iguales	498.480	498.480

Cliente F

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
13	**Deudores**	**0**	**760.000**
1305	**Clientes**	**0**	**760.000**
130505	Nacionales	0	760.000
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	**760.000**	**0**
	Clientes	**760.000**	**0**
	Nacionales	760.000	0
	Sumas iguales	760.000	760.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Clientes	**73.629**	**121.824**
	Nacionales	0	121.824
	Intereses por financiación - clientes nacionales	73.629	0
1950	**Impuestos diferidos**	**41.420**	**0**

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	41.420	0
	Impuestos diferidos	**0**	**25.034**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	0	25.034
	Ganancias acumuladas	146.858	115.049
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	121.824	73.629
	Activos por impuestos diferidos	0	41.420
	Pasivos por impuestos diferidos	25.034	0
	Sumas iguales	261.907	261.907

Cliente Y

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1305	**Clientes**	**0**	**3.871.220**
130505	Nacionales	0	3.871.220
	Clientes	**3.871.220**	**0**
	Nacionales	3.871.220	0
	Sumas iguales	3.871.220	3.871.220

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Clientes	**0**	**17.560**
	Del exterior	0	17.560
	Impuestos diferidos	**5.970**	**0**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	5.970	0
	Ganancias acumuladas	17.560	5.970
	Ajustes - Errores PCGA locales	17.560	0
	Activos por impuestos diferidos	0	5.970
	Sumas iguales	23.530	23.530

Partes relacionadas

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1310	**Cuentas corrientes comerciales**	**0**	**986.500**
131010	Compañías vinculadas	0	500.000
131015	Accionistas o socios	0	486.500
1320	**Cuentas por cobrar vinculados económicos**	**0**	**2.984.000**
132010	Subsidiarias	0	2.984.000
	Partes relacionadas	**3.970.500**	**0**
	Compañías vinculadas	500.000	0
	Accionistas o socios	486.500	0
	Subsidiarias	2.984.000	0
	Sumas iguales	3.970.500	3.970.500

Reclamaciones

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1360	**Reclamaciones**	**0**	**47.800**
136005	A compañías aseguradoras	0	31.200
136010	A transportadores	0	16.600
	Reclamaciones	**47.800**	**0**
	A compañías aseguradoras	31.200	0
	A transportadores	16.600	0
	Sumas iguales	47.800	47.800

		Ajustes por Errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1393	**Reclamaciones**	**0**	**16.600**
139310	A transportadores	0	16.600
3705	**Ganancias acumuladas**	**16.600**	**0**
370505	Ajustes - Errores PCGA locales	16.600	0
	Sumas iguales	16.600	16.600

Anticipos y avances

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1330	**Anticipos y avances**	**0**	**1.098.700**
133005	A proveedores	0	789.560
133010	A contratistas	0	309.140
	Anticipos para adquisición de inventarios	**120.000**	**0**
	Anticipos para adquisición de inventarios	120.000	0
	Anticipos para adquisición de PPyE	**240.000**	**0**
	Anticipos para adquisición de PPyE	240.000	0
	Anticipos para adquisición de intangibles	**429.560**	**0**
	Anticipos para adquisición de intangibles	429.560	0
	Gastos pagados por anticipado	**309.140**	**0**
	Servicios	309.140	0
	Sumas iguales	1.098.700	1.098.700

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Gastos pagados por anticipado	**0**	**120.500**
	Servicios	0	120.500
	Impuestos diferidos	**40.970**	**0**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	40.970	0
	Ganancias acumuladas	**120.500**	**40.970**
	Gastos pagados por anticipado y otros activos	120.500	0
	Activos por impuestos diferidos	0	40.970
	Sumas iguales	161.470	161.470

Anticipos de impuestos y contribuciones o saldos a favor

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1355	**Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor**	**0**	**420.000**
135505	Anticipo de impuestos de renta y complementarios	0	120.000
135510	Anticipo de industria y comercio	0	85.000
135515	Retención en la fuente	0	105.000
135517	Impuesto a las ventas retenido	0	30.000
135520	Sobrantes de liquidación privada de impuestos	0	80.000
	Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor	**420.000**	**0**
	Anticipo de impuestos de renta y complementarios	120.000	0
	Anticipo de industria y comercio	85.000	0
	Retención en la fuente	105.000	0
	Impuesto a las ventas retenido	30.000	0
	Sobrantes de liquidación privada de impuestos	80.000	0
	Sumas iguales	420.000	420.000

Cuentas por cobrar a trabajadores

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1365	**Cuentas por cobrar a trabajadores**	**0**	**976.594**
136505	Vivienda	0	405.000
136510	Vehículos	0	218.094
136515	Educación	0	351.700
136525	Calamidad doméstica	0	1.800
	Cuentas por cobrar a trabajadores	976.594	0
	Vivienda	405.000	0
	Vehículos	218.094	0
	Educación	351.700	0

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Calamidad doméstica	1.800	0
	Sumas iguales	976.594	976.594

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Cuentas por cobrar a trabajadores	**0**	**479.212**
	Vivienda	0	332.224
	Vehículos	0	146.988
	Impuestos diferidos	**162.932**	**0**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	162.932	0
	Ganancias acumuladas	**479.212**	**162.932**
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	479.212	0
	Activos por impuestos diferidos	0	162.932
	Sumas iguales	642.144	642.144

5.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

Las diferencias que se presentan en los Instrumentos financieros entre las NIIF plenas y la NIIF para las PYMES se presentaron en el apartado "INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO".

6. INVENTARIOS

6.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Costo	Provisión	Valor en libros	Dif. cambio incorporada en vr. Libros	Costos de terminación y/o venta	Precio estimado de venta	Costo de Reposición	Valor neto realizable	Valor razonable
14	**Inventarios**									
1405	**Materias primas**	**1.540.350**	**45.442**	**1.494.908**	**68.500**	**6.456.291**	**8.900.000**	**1.800.345**	**2.443.709**	**0**
140510	Materias primas	1.540.350	45.442	1.494.908	68.500	6.456.291	8.900.000	1.800.345	2.443.709	0
1410	**Productos en proceso**	**4.789.600**	**0**	**4.789.600**	**214.780**	**2.345.100**	**7.800.345**	**0**	**5.455.245**	**0**
141010	Productos en proceso	4.789.600	0	4.789.600	214.780	2.345.100	7.800.345	0	5.455.245	0
1415	**Obras de construcción en curso**	**3.089.765**	**0**	**3.089.765**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
141510	Obras de construcción en curso	3.089.765	0	3.089.765	0	0	0	0	0	0
1420	**Contratos en ejecución**	**2.345.620**	**0**	**2.345.620**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
142010	Contratos en ejecución	2.345.620	0	2.345.620	0	0	0	0	0	0
1425	**Cultivos en desarrollo**	**1.876.200**	**0**	**1.876.200**	**0**	**120.000**	**0**	**0**	**0**	**2.120.000**
142510	Cultivos en desarrollo	1.876.200	0	1.876.200	0	120.000	0	0	0	2.120.000
1428	**Plantaciones agrícolas**	**2.456.809**	**0**	**2.456.809**	**0**	**115.000**	**0**	**0**	**0**	**2.650.000**
142810	Plantaciones agrícolas	2.456.809	0	2.456.809	0	115.000	0	0	0	2.650.000
1430	**Productos terminados**	**6.748.436**	**567.400**	**6.181.036**	**211.115**	**321.935**	**6.164.000**	**0**	**5.842.065**	**3.198.003**
143005	Productos manufacturados	3.987.980	567.400	3.420.580	211.115	132.890	2.945.000	0	2.812.110	0
143015	Productos agrícolas y forestales	2.760.456		2.760.456	0	189.045	3.219.000		3.029.955	3.198.003
1435	**Mercancías no fabricadas por la empresa**	**5.987.033**	**421.300**	**5.565.733**	**0**	**437.690**	**7.321.600**	**0**	**6.883.910**	**0**
143510	Mercancías no fabricadas por la empresa	5.987.033	421.300	5.565.733	0	437.690	7.321.600	0	6.883.910	0
1440	**Bienes raíces para la venta**	**1.000.000**	**0**	**1.000.000**	**0**	**25.000**	**1.230.000**	**0**	**1.205.000**	**1.200.000**
144010	Bienes raíces para la venta	1.000.000	0	1.000.000	0	25.000	1.230.000	0	1.205.000	1.200.000
1445	**Semovientes**	**4.321.000**	**0**	**4.321.000**	**0**	**124.000**	**0**	**0**	**0**	**4.600.000**
144510	Ganado vacuno	4.321.000	0	4.321.000	0	124.000	0	0	0	4.600.000
1455	**Materiales, repuestos y accesorios**	**2.367.499**	**123.451**	**2.244.048**	**0**	**0**	**0**	**2.600.450**	**2.600.450**	**0**
145510	Materiales, repuestos y accesorios	2.367.499	123.451	2.244.048	0	0	0	2.600.450	2.600.450	0
1460	**Envases y empaques**	**456.783**	**0**	**456.783**	**0**	**0**	**0**	**550.000**	**550.000**	**0**
146010	Envases y empaques	456.783	0	456.783	0	0	0	550.000	550.000	0
1465	**Inventarios en tránsito**	**1.234.591**	**0**	**1.234.591**	**75.785**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
146510	Inventarios en tránsito	1.234.591	0	1.234.591	75.785	0	0	0	0	0
	Totales	38.213.686	1.157.593	37.056.093	570.180					

6.1.1. 140510 – Materias primas: Durante el año 2014 la entidad MCRD capitalizó como mayor valor de las materias primas (importadas) diferencia en cambio por $68.500. Además, se reconoció una provisión por $45.442 para obsolescencia.

6.1.2. 141010 – Productos en proceso: El saldo a 31 de diciembre de 2014 tiene incorporado un valor de $214.780 correspondiente a diferencia en cambio de las materias primas consumidas en el proceso de producción.

6.1.3. 141510 – Obras de construcción en curso: Registra componentes del costo tales como: materiales, mano de obra y demás costos de construcción incurridos para el desarrollo de las obras de construcción en curso.

6.1.4. 142010 – Contratos en ejecución: Registra diferentes componentes del costo tales como: materiales, mano de obra y demás costos de producción o manufactura, incurridos por la entidad MCRD en trabajos que está ejecutando, así como de construcciones diferentes a bienes raíces para la venta.

6.1.5. 142510 – Cultivos en desarrollo: Registra los costos en que incurre la entidad MCRD en los procesos de siembra, desarrollo y recolección de productos agropecuarios, los cuales serán absorbidos en su totalidad, toda vez que su período productivo termina con la primer cosecha. En esta cuenta la entidad MCRD acumula los costos de un cultivo de Palma de Aceite en su primer año (germinación, previvero, vivero).

6.1.6. 142810 – Plantaciones agrícolas: Registra los costos amortizables en que incurre la entidad MCRD en los procesos de adecuación, preparación, siembra y cultivo, toda vez que su producción se efectúa en varias cosechas y cuyo levantamiento o período productivo tiene una duración de 1 a 2 años. En esta cuenta la entidad MCRD acumula los costos de un cultivo de maracuyá en su segundo año (etapa de producción).

6.1.7. 143005 – Productos terminados (manufacturados): Registra el valor de las existencias fabricadas totalmente por la entidad MCRD y que se encuentran disponibles para la comercialización. Durante el año 2014 la entidad MCRD capitalizó como mayor valor de los productos terminados di-

ferencia en cambio por $211.115. Se reconoció una provisión por $567.400 para obsolescencia.

6.1.8. 143015 - Productos terminados (agrícolas): Registra el valor de las existencias de los bienes cosechados por la entidad MCRD y que se encuentran disponibles para la comercialización. En esta cuenta la entidad MCRD registra el valor de la última cosecha de maracuyá.

6.1.9. 143510 – Mercancías no fabricadas por la empresa: Registra el valor de los bienes adquiridos para la venta por la entidad MCRD que no sufren ningún proceso de transformación o adición y se encuentran disponibles para su enajenación. Se reconoció una provisión por $421.300 para pérdidas de inventarios.

6.1.10. 144010 – Bienes raíces para la venta: Registra el valor de las construcciones que tiene la entidad MCRD totalmente adecuadas y terminadas y se encuentran disponibles para la venta.

6.1.11. 144510 – Semovientes (ganado vacuno): Registra los costos y demás cargos capitalizables en que incurre la entidad MCRD para la adquisición de animales que están destinados para la venta, cría, levante o ceba.

6.1.12. 145510 – Materiales, repuestos y accesorios: Registra el valor de los elementos que han sido adquiridos por la entidad MCRD para consumir en la producción de bienes fabricados para la venta o en la prestación de servicios en todas y cada una de las operaciones realizadas en su normal funcionamiento. Comprende conceptos tales como elementos necesarios para mantenimiento y reparaciones, herramientas e implementos de trabajo, repuestos para maquinaria y equipo de producción. Se reconoció una provisión por $123.451 para obsolescencia.

6.1.13. 146010 – Envases y empaques: Registra los elementos y materiales adquiridos para ser usados en el empaque o envase de productos tales como cartones, papeles, materiales para tapas, frascos y jarros.

6.1.14. 146510 – Inventarios en tránsito: Registra el valor de las erogaciones efectuadas por la entidad MCRD tanto para las importaciones, como para

las compras realizadas en el país, desde el momento en que se inicia el trámite hasta cuando ingresan a la bodega como adquisiciones del período, tales como materias primas, suministros y repuestos, materiales, mercancías y subproductos.

6.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, los Inventarios son activos[67]:

a. mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones;

b. en proceso de producción con vistas a esa venta; o

c. en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales[68].

Los párrafos 27.2 a 27.4 de la NIIF para las PYMES requieren que una entidad evalúe al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior[69].

6.2.1. Materias primas: La diferencia en cambio que la entidad MCRD capitalizó como mayor valor de las materias primas (importadas) de $68.500 se debe dar de baja en cuentas.

67 Párrafo 13.1 de la NIIF para las PYMES.

68 Párrafo 13.5 de la NIIF para las PYMES.

69 Párrafo 13.9 de la NIIF para las PYMES.

Las partidas no monetarias son todas las partidas distintas a las partidas monetarias. Algunos ejemplos de partidas no monetarias son: importes prepagados por bienes y servicios (por ejemplo, renta prepagada), plusvalías, activos intangibles, inventarios, propiedades, planta y equipo, inversiones en instrumentos de patrimonio (por ejemplo, inversiones en asociadas), patrimonio de accionistas y provisiones que se liquidarán mediante la entrega de un activo no monetario[70].

El importe en libros de algunas partidas se determina comparando dos o más importes distintos. Por ejemplo, la Sección 13 Inventarios y la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos exigen que los inventarios se midan al importe que sea menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. El efecto de comparar estos dos importes puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, que podría no ser objeto de reconocimiento en la moneda extranjera, o viceversa[71].

La entidad MCRD debe medir los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta[72], por tanto se debe dar de baja en cuentas la provisión de $45.442 para obsolescencia, puesto que esta se constituyó con propósitos fiscales. En todo caso, tanto el Costo de reposición así como el Valor neto realizable son superiores al costo de las materias primas.

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surgen diferencias temporarias imponible y deducible respectivamente[73]. Ver Referencias 19 y 20 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.2. Productos en proceso: La diferencia en cambio que la entidad MCRD capitalizó como mayor valor de las materias primas consumidas en el pro-

70 Módulo 13: Inventarios. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Versión 2011-9.

71 Para mayor ilustración ver el ejemplo No. 9 y la pregunta No. 5 del Módulo 13: Inventarios. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Versión 2011-9.

72 Párrafo 13.4 de la NIIF para las PYMES.

73 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

ceso de producción por $214.780 se debe dar de baja en cuentas. El Valor neto realizable de los Productos en proceso es mayor que su Costo. Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[74]. Ver Referencia 21 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.3. Productos terminados (manufacturados): La entidad MCRD debe medir los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta, por tanto se debe dar de baja en cuentas la provisión de $567.400 para obsolescencia, puesto que esta no fue estimada de forma confiable. La diferencia en cambio que la entidad MCRD capitalizó como mayor valor de los productos terminados por $211.115 se debe dar de baja en cuentas. Dado que el Valor neto realizable es inferior al Costo (debido a sobre oferta por parte de los competidores de la entidad MCRD), sobre el importe de los Productos terminados (manufacturados) se debe realizar un ajuste negativo de $964.755.

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias deducibles e imponibles[75]. Ver Referencias 22, 23 y 36 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.4. Mercancías no fabricadas por la empresa: Se debe dar de baja en cuentas la provisión de $421.300 para obsolescencia, puesto que esta no fue estimada de forma confiable. El valor neto realizable de los productos en proceso es mayor que su costo. Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[76]. Ver Referencia 24 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.5. Materiales, repuestos y accesorios: Se debe dar de baja en cuentas la provisión de $123.451 para pérdidas de inventarios, puesto que esta no fue estimada de forma confiable. Tanto el costo de reposición así como el

74 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

75 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

76 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

valor neto realizable son superiores al Costo de los materiales, repuestos y accesorios.

Dentro de esta cuenta existen repuestos mayores por valor de $500.000 que cumplen los requerimientos de la NIIF para las PYMES para ser reconocidos como propiedades, planta y equipo. Estos repuestos tienen una vida útil de cinco años y para que estén listos para su uso se requiere de una configuración previa por parte de un ingeniero experto. De igual forma, en esta cuenta está registrado un equipo de mantenimiento permanente por $280.000, afecto a una máquina especializada. Al 31 de diciembre de 2014 a este equipo de mantenimiento permanente le quedan dos años de vida útil y dentro del inventario se le clasificaba como elemento devolutivo.

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios, y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente son propiedades, planta y equipo cuando la entidad espera utilizarlas durante más de un periodo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se considerarán también propiedades, planta y equipo[77]. Estos repuestos tienen una vida útil de cinco años y para que estén listos para su uso se requiere de una configuración previa por parte de un ingeniero experto.

Con base en lo anterior, los repuestos mayores y el equipo de mantenimiento permanente se reclasificarán al grupo Propiedades, planta y equipo, en el caso de este último se reconocerán dos años de depreciación de los cuatro de vida útil total.

Este ajuste genera impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias imponibles y deducibles respectivamente[78]. Ver Referencias 25 y 35 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

77 Párrafo 17.5 de la NIIF para las PYMES.

78 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

6.2.6. Envases y empaques: En el proceso de elaboración del ESFA se identificó un faltante en el inventario por $35.000 que no se reconoció baja PCGA locales. En todo caso, tanto el Costo de reposición así como el Valor neto realizable son superiores al Costo de los envases y empaques. Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[79]. Ver Referencia 26 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.7. Inventarios en tránsito: La entidad MCRD capitalizó como parte de esta cuenta: i) Costos por préstamos (gastos financieros por intereses asociados a un préstamo bancario para la adquisición de estos inventarios) por $54.320; y ii) Diferencia en cambio por $21.465. La diferencia en cambio debe darse de baja en cuentas, lo mismo sucede con los costos por préstamos[80]. Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias deducibles[81]. Ver Referencias 27 y 28 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.8. Obras de construcción en curso: En la elaboración del ESFA se identificó que los costos totales de uno de los contratos de construcción van a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato. Las pérdidas esperadas ascienden a $350.000 y se deben reconocer como una provisión derivada de un contrato oneroso contra las Ganancias acumuladas[82]. Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[83]. Ver Referencia 29 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.9. Contratos en ejecución: En la elaboración del ESFA se identificó que la depreciación de cierta maquinaria infrautilizada en unos de los contratos en ejecución para el ensamblaje de equipos especializados, se acumuló como mayor valor de ese contrato en ejecución. Por tanto, el importe de

79 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

80 Párrafo 25.2 de la NIIF para las PYMES.

81 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

82 Párrafo 23.26 de la NIIF para las PYMES.

83 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

esta depreciación ($214.560) debe ser dado de baja en cuentas contra las Ganancias acumuladas. Este ajuste genera impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surgen diferencias temporarias deducibles[84]. Ver Referencias 29 y 30 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.10. Bienes raíces para la venta: El saldo de la cuenta bajo PGCA locales coincide con el importe que se hubiera reconocido bajo la NIIF para la PYMES, por tanto no se presenta ajuste en esta partida. En este caso no se genera impuesto diferido.

6.2.11. Productos terminados (agrícolas): Bajo la NIIF para las PYMES la cosecha de maracuyá se reconoce como Inventarios dado que con activos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones de la entidad MCRD[85]. Sin embargo, no se miden como el común de los inventarios, en su lugar se miden por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección[86]. Por lo anterior, se debe realizar un ajuste por $248.502 para medir la cosecha al valor razonable menos los costos estimados de venta ($3.198.003 menos $189.045).

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[87]. Ver Referencia 31 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.12. Cultivos en desarrollo: Bajo la NIIF para las PYMES el cultivo de palma de aceite en su primer año (germinación, previvero, vivero) se considera un Activo Biológico[88]. La entidad MCRD elije usar el modelo del valor razonable dado que este es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado[89] puesto que las referencias del sector están disponibles de

84 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

85 Párrafo 13.1 de la NIIF para las PYMES.

86 Párrafo 13.15 de la NIIF para las PYMES.

87 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

88 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

89 Párrafo 34.2 de la NIIF para las PYMES.

forma permanente y confiable[90]. El valor razonable menos los costos de venta de este cultivo es de $2.000.000. Por tanto, se debe realizar un ajuste por $123.800.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[91]. Ver Referencia 32 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.13. Plantaciones agrícolas: Bajo la NIIF para las PYMES el cultivo de maracuyá en su segundo año (etapa de producción) se considera un Activo Biológico[92]. La entidad MCRD elije usar el modelo del valor razonable dado que este es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado[93] puesto que puede calcular de forma fiable el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del cultivo descontados a una tasa corriente de mercado[94]. En estas condiciones el valor razonable menos costos de venta de este cultivo es de $2.650.000. Por tanto, se debe realizar un ajuste por $78.191.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[95]. Ver Referencia 33 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.2.14. Semovientes (ganado vacuno): Bajo la NIIF para las PYMES los animales que están destinados para la venta, cría, levante o ceba se consideran Activos Biológicos[96]. La entidad MCRD elije usar el modelo del valor razonable dado que este es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo despro-

90 Párrafo 34.6. (b) (iii) de la NIIF para las PYMES.

91 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

92 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

93 Párrafo 34.2 de la NIIF para las PYMES.

94 Párrafo 34.6. (d) de la NIIF para las PYMES.

95 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

96 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

porcionado[97] puesto que existe mercado activo para el ganado vacuno en su ubicación y condición[98]. El valor razonable menos costos de venta del ganado vacuno es de $4.476.000. Por tanto, se debe realizar un ajuste por $155.000.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[99]. Ver Referencia 34 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.3. Comprobantes contables de convergencia

Materias primas

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1405	**Materias primas**	**0**	**1.540.350**
140510	Materias primas	0	1.540.350
1499	**Provisiones**	**45.442**	**0**
149905	Para obslolescencia	45.442	0
	Materias primas	**1.540.350**	**45.442**
	Materias primas	1.540.350	45.442
	Sumas iguales	1.585.792	1.585.792

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Materias primas	**45.442**	**0**
	Materias primas	45.442	0
	Impuestos diferidos	**0**	**15.450**
	Inventarios	0	15.450

97 Párrafo 34.2 de la NIIF para las PYMES.

98 Párrafo 34.6. (a) de la NIIF para las PYMES.

99 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Ganancias acumuladas	**15.450**	**45.442**
	Ajustes - errores PCGA locales	0	45.442
	Pasivos por impuestos diferidos	15.450	0
	Sumas iguales	60.892	60.892

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Materias primas	**0**	**68.500**
	Materias primas	0	68.500
	Impuestos diferidos	**23.290**	**0**
	Inventarios	23.290	0
	Ganancias acumuladas	**68.500**	**23.290**
	Inventarios	68.500	0
	Activos por impuestos diferidos	0	23.290
	Sumas iguales	91.790	91.790

Productos en proceso

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1410	**Productos en proceso**	**0**	**4.789.600**
141010	Productos en proceso	0	4.789.600
	Productos en proceso	**4.789.600**	**0**
	Productos en proceso	4.789.600	0
	Sumas iguales	4.789.600	4.789.600

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Productos en proceso	**0**	**214.780**
	Productos en proceso	0	214.780
	Impuestos diferidos	**73.025**	**0**
	Inventarios	73.025	0

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Ganancias acumuladas	**214.780**	**73.025**
	Inventarios	214.780	0
	Activos por impuestos diferidos	0	73.025
	Sumas iguales	287.805	287.805

Productos terminados (manufacturados)

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1430	**Productos terminados**	**0**	**3.987.980**
143005	Productos manufacturados	0	3.987.980
1499	**Provisiones**	**567.400**	**0**
149905	Para obslolescencia	567.400	0
	Productos terminados	**3.987.980**	**567.400**
	Productos manufacturados	3.987.980	567.400
	Sumas iguales	4.555.380	4.555.380

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Productos terminados	**567.400**	**0**
	Productos manufacturados	567.400	0
	Impuestos diferidos	**0**	**192.916**
	Inventarios	0	192.916
	Ganancias acumuladas	**192.916**	**567.400**
	Ajustes - Errores PCGA locales	0	567.400
	Pasivos por impuestos diferidos	192.916	0
	Sumas iguales	760.316	760.316

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Productos terminados	**0**	**1.175.870**
	Productos manufacturados	0	211.115
	Deterioro del valor de los Productos manufacturados	0	964.755
	Impuestos diferidos	**399.796**	**0**
	Inventarios	399.796	0
	Ganancias acumuladas	**1.175.870**	**399.796**
	Inventarios	1.175.870	0
	Activos por impuestos diferidos	0	399.796
	Sumas iguales	1.575.666	1.575.666

Mercancías no fabricadas por la empresa

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1435	**Mercancías no fabricadas por la empresa**	**0**	**5.987.033**
143510	Mercancías no fabricadas por la empresa	0	5.987.033
1499	**Provisiones**	**421.300**	**0**
149905	Para obslolescencia	421.300	0
	Mercancías no fabricadas por la empresa	**5.987.033**	**421.300**
	Mercancías no fabricadas por la empresa	5.987.033	421.300
	Sumas iguales	6.408.333	6.408.333

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Mercancías no fabricadas por la empresa	**421.300**	**0**
	Mercancías no fabricadas por la empresa	421.300	0
	Impuestos diferidos	**0**	**143.242**
	Inventarios	0	143.242
	Ganancias acumuladas	**143.242**	**421.300**
	Ajustes - errores PCGA locales	0	421.300

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Pasivos por impuestos diferidos	143.242	0
	Sumas iguales	564.542	564.542

Materiales, repuestos y accesorios

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1455	**Materiales, repuestos y accesorios**	**0**	**2.367.499**
145510	Materiales, repuestos y accesorios	0	2.367.499
1499	**Provisiones**	**123.451**	**0**
149915	Para pérdidas de inventarios	123.451	0
	Materiales, repuestos y accesorios	**2.367.499**	**903.451**
	Materiales, repuestos y accesorios	2.367.499	903.451
	Repuestos	**500.000**	**0**
	Repuestos mayores	500.000	0
	Maquinaria y equipo	**280.000**	**0**
	Equipos de mantenimiento	280.000	0
	Sumas iguales	3.270.950	3.270.950

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Materiales, repuestos y accesorios	**123.451**	**0**
	Materiales, repuestos y accesorios	123.451	0
	Impuestos diferidos	**0**	**41.973**
	Inventarios	0	41.973
	Ganancias acumuladas	**41.973**	**123.451**
	Ajustes - Errores PCGA locales	0	123.451
	Pasivos por impuestos diferidos	41.973	0
	Sumas iguales	165.424	165.424

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Maquinaria y equipo	**0**	**140.000**
	Depreciación - Maquinaria y equipo	0	140.000
	Impuestos diferidos	**47.600**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	47.600	0
	Ganancias acumuladas	**140.000**	**47.600**
	Propiedades, planta y equipo	140.000	0
	Activos por impuestos diferidos	0	47.600
	Sumas iguales	187.600	187.600

Envases y empaques

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1460	**Envases y empaques**	**0**	**456.783**
146010	Envases y empaques	0	456.783
	Envases y empaques	**456.783**	**0**
	Envases y empaques	456.783	0
	Sumas iguales	456.783	456.783

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Envases y empaques	**0**	**35.000**
	Envases y empaques	0	35.000
	Impuestos diferidos	**11.900**	**0**
	Inventarios	11.900	0
	Ganancias acumuladas	**35.000**	**11.900**
	Ajustes - Errores PCGA locales	35.000	0
	Activos por impuestos diferidos	0	11.900
	Sumas iguales	46.900	46.900

Inventarios en tránsito

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1465	**Inventarios en tránsito**	**0**	**1.234.591**
146510	Inventarios en tránsito	0	1.234.591
	Inventarios en tránsito	**1.234.591**	**0**
	Inventarios en tránsito	1.234.591	0
	Sumas iguales	1.234.591	1.234.591

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Inventarios en tránsito	**0**	**75.785**
	Inventarios en tránsito	0	75.785
	Impuestos diferidos	**25.767**	**0**
	Inventarios	25.767	0
	Ganancias acumuladas	**75.785**	**25.767**
	Inventarios	75.785	0
	Activos por impuestos diferidos	0	25.767
	Sumas iguales	101.552	101.552

Obras de construcción en curso

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1415	**Obras de construcción en curso**	**0**	**3.089.765**
141510	Obras de construcción en curso	0	3.089.765
	Obras de construcción en curso	**3.089.765**	**0**
	Obras de construcción en curso	3.089.765	0
	Sumas iguales	3.089.765	3.089.765

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**119.000**	**0**
	Provisiones	119.000	0
	Provisiones para contratos de construcción	**0**	**350.000**
	Contratos onerosos	0	350.000
	Ganancias acumuladas	**350.000**	**119.000**
	Provisiones	350.000	0
	Activos por impuestos diferidos	0	119.000
	Sumas iguales	469.000	469.000

Contratos en ejecución

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1420	**Contratos en ejecución**	**0**	**2.345.620**
142010	Contratos en ejecución	0	2.345.620
	Contratos en ejecución	**2.345.620**	**0**
	Contratos en ejecución	2.345.620	0
	Sumas iguales	2.345.620	2.345.620

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Contratos en ejecución	**0**	**214.560**
	Contratos en ejecución	0	214.560
	Impuestos diferidos	**72.950**	**0**
	Inventarios	72.950	0
	Ganancias acumuladas	**214.560**	**72.950**
	Ajustes - errores PCGA locales	214.560	0
	Activos por impuestos diferidos	0	72.950
	Sumas iguales	287.510	287.510

Bienes raíces para la venta

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1440	**Bienes raíces para la venta**	**0**	**1.000.000**
144010	Bienes raíces para la venta	0	1.000.000
	Bienes raíces para la venta	**1.000.000**	**0**
	Bienes raíces para la venta	1.000.000	0
	Sumas iguales	1.000.000	1.000.000

Productos terminados (agrícolas)

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1430	**Productos terminados**	**0**	**2.760.456**
143015	Productos agrícolas y forestales	0	2.760.456
	Productos agrícolas y forestales	**2.760.456**	**0**
	Productos agrícolas y forestales	2.760.456	0
	Sumas iguales	2.760.456	2.760.456

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Productos agrícolas y forestales	**248.502**	**0**
	Productos agrícolas y forestales	248.502	0
	Impuestos diferidos	**0**	**84.491**
	Inventarios	0	84.491
	Ganancias acumuladas	**84.491**	**248.502**
	Inventarios	0	248.502
	Pasivos por impuestos diferidos	84.491	0
	Sumas iguales	332.993	332.993

Cultivos en desarrollo

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1425	**Cultivos en desarrollo**	**0**	**1.876.200**
142510	Cultivos en desarrollo	0	1.876.200
	Cultivos en desarrollo	**1.876.200**	**0**
	Cultivos en desarrollo	1.876.200	0
	Sumas iguales	1.876.200	1.876.200

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Cultivos en desarrollo	**123.800**	**0**
	Cultivos en desarrollo	123.800	0
	Impuestos diferidos	**0**	**42.092**
	Activos biológicos	0	42.092
	Ganancias acumuladas	**42.092**	**123.800**
	Activos biológicos	0	123.800
	Pasivos por impuestos diferidos	42.092	0
	Sumas iguales	165.892	165.892

Plantaciones agrícolas

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1428	**Plantaciones agrícolas**	**0**	**2.456.809**
142810	Plantaciones agrícolas	0	2.456.809
	Plantaciones agrícolas	**2.456.809**	**0**
	Plantaciones agrícolas	2.456.809	0
	Sumas iguales	2.456.809	2.456.809

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Plantaciones agrícolas	**78.191**	**0**
	Plantaciones agrícolas	78.191	0
	Impuestos diferidos	**0**	**26.585**
	Activos biológicos	0	26.585
	Ganancias acumuladas	**26.585**	**78.191**
	Activos biológicos	0	78.191
	Pasivos por impuestos diferidos	26.585	0
	Sumas iguales	104.776	104.776

Semovientes (ganado vacuno)

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1445	**Semovientes**	**0**	**4.321.000**
144510	Ganado vacuno	0	4.321.000
	Semovientes	**4.321.000**	**0**
	Ganado vacuno	4.321.000	0
	Sumas iguales	4.321.000	4.321.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Semovientes	**155.000**	**0**
	Ganado vacuno	155.000	0
	Impuestos diferidos	**0**	**52.700**
	Activos biológicos	0	52.700
	Ganancias acumuladas	**52.700**	**155.000**
	Activos biológicos	0	155.000
	Pasivos por impuestos diferidos	52.700	0
	Sumas iguales	207.700	207.700

6.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

En la NIC 23 *Costos por préstamos*, se requiere que los costos por préstamos, que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto (incluidos algunos inventarios), se capitalicen como parte del costo del activo. Por razones de costo-beneficio, en la Sección 25 *Costos por préstamos* de la NIIF para las *PYMES* se requiere que estos costos se carguen a gastos.

La NIC 41 especifica que una entidad solo puede utilizar el modelo del costo al momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable (véase el párrafo 30 de la NIC 41). La *NIIF* para las *PYMES* permite un uso más amplio del modelo del costo para activos biológicos en la actividad agrícola (es decir, cuando el valor razonable no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado).

7. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

7.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Costo	Depreciación amortización agotamiento	Provisión	Valorización	Valor en libros PCGA locales
15	**Propiedades, planta y equipo**					
1504	**Terrenos**	**13.500.000**	**0**	**0**	**3.400.000**	**16.900.000**
150405	Urbanos	9.000.000	0	0	2.500.000	11.500.000
150410	Rurales	4.500.000	0	0	900.000	5.400.000
1508	**Construcciones en curso**	**1.430.400**	**0**	**0**	**0**	**1.430.400**
150810	Construcciones y edificaciones	1.430.400	0	0	0	1.430.400
1512	**Maquinaria y equipos en montaje**	**87.654**	**0**	**0**	**0**	**87.654**
151205	Maquinaria y equipo	87.654	0	0	0	87.654
1516	**Construcciones y edificaciones**	**41.319.180**	**13.256.570**	**106.000**	**3.584.800**	**31.541.410**
151605	Edificios	38.678.930	12.786.340	0	3.450.800	29.343.390
151610	Oficinas	1.760.800	345.670	0	134.000	1.549.130
151650	Instalaciones agropecuarias	879.450	124.560	106.000	0	648.890
1520	**Maquinaria y equipo**	**765.432**	**543.808**	**14.568**	**0**	**207.056**
152005	Maquinaria industrial	765.432	543.808	14.568	0	207.056
1524	**Equipo de oficina**	**345.678**	**245.210**	**0**	**0**	**100.468**
152405	Muebles y enseres	345.678	245.210	0	0	100.468
1528	**Equipo de computación y comunicación**	**965.423**	**543.680**	**0**	**0**	**421.743**
152805	Equipos de procesamiento de datos	965.423	543.680	0	0	421.743
1532	**Equipo médico - científico**	**78.906**	**76.908**	**0**	**0**	**1.998**
153215	Laboratorio	78.906	76.908	0	0	1.998
1540	**Flota y equipo de transporte**	**319.600**	**152.840**	**28.430**	**0**	**138.330**
154005	Autos, camionetas y camperos	156.700	45.680	23.870	0	87.150
154008	Camiones, volquetas y furgones	99.670	65.400	4.560	0	29.710
154020	Montacargas	63.230	41.760	0	0	21.470
1544	**Flota y equipo fluvial y/o marítimo**	**569.000**	**124.550**	**57.500**	**0**	**386.950**
154420	Botes	569.000	124.550	57.500	0	386.950
1548	**Flota y equipo aéreo**	**2.400.000**	**879.000**	**328.900**	**0**	**1.192.100**
154805	Aviones	2.400.000	879.000	328.900	0	1.192.100
1556	**Acueductos, plantas y redes**	**704.000**	**234.506**	**0**	**0**	**469.494**

		Costo	Depreciación amortización agotamiento	Provisión	Valorización	Valor en libros PCGA locales
155655	Plantas de tratamiento	704.000	234.506	0	0	469.494
1564	**Plantaciones agrícolas y forestales**	**1.400.800**	**0**	**0**	**0**	**1.400.800**
156405	Cultivos en desarrollo	1.400.800	0	0	0	1.400.800
1568	**Vías de comunicación**	**432.158**	**134.232**	**0**	**0**	**297.926**
156810	Vías	432.158	134.232	0	0	297.926
1572	**Minas y canteras**	**5.600.600**	**1.765.000**	**0**	**457.400**	**4.293.000**
157205	Minas	5.600.600	1.765.000	0	457.400	4.293.000
1584	**Semovientes**	**814.899**	**389.654**	**0**	**0**	**425.245**
158405	Ganado vacuno	814.899	389.654	0	0	425.245
	Totales	70.733.730	18.345.958	535.398	7.442.200	59.294.574

7.1.1. 150405 – Urbanos: Como parte integrante del saldo de esta cuenta, existe un terreno que no es usado por la entidad MCRD, y sobre el cual no se tiene ni la intención de venderlo ni de arrendarlo, se espera que su valor se aprecie con el simple paso del tiempo. El costo histórico de este terrero es de $500.000 y tiene una valorización asociada de $60.000. El valor razonable de este activo es fácilmente determinable, es decir, la entidad MCRD no tiene que hacer un esfuerzo desproporcionado para obtenerlo, toda vez que el valor del metro cuadrado del sector en el cual está ubicado el terreno, es bien conocido en el mercado inmobiliario.

7.1.2. 150410: Rurales: Como parte integrante del saldo de esta cuenta, existe un terreno que está arrendado a un tercero. El plazo del contrato es de cinco años, de los cuales han pasado dos. El costo histórico de este terrero es de $300.000 y tiene una valorización asociada de $36.000 (el último avalúo realizado sobre este terrero data del 31 de diciembre de 2013). El valor razonable de este activo no es fácilmente determinable, es decir, la entidad MCRD tiene que hacer un esfuerzo desproporcionado para obtenerlo, toda vez que ante la ausencia de valores de mercado confiables, esta debería contratar los servicios profesionales de un valuador (perito) cuyos honorarios son elevados si se considera la relación costo-beneficio.

7.1.3. 150810 – Construcciones en curso: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la construcción de una bodega,

correspondientes a materiales, mano de obra, licencias, costos financieros ($78.390), y honorarios profesionales. Se espera que la construcción culmine promediando el segundo semestre de 2015.

7.1.4. 151205 – Maquinaria y equipo en montaje: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para el montaje de una máquina especializada, correspondientes al precio de adquisición, modificaciones (mano de obra, materiales, depreciación), fase de pruebas (mano de obra, materiales, depreciación), honorarios profesionales. Durante la fase de pruebas (diciembre de 2014) la entidad MCRD logró vender los productos imperfectos manufacturados por un importe de $4.210. Se espera que la máquina esté lista para ser usada en las condiciones que requiere la gerencia el 1º de abril de 2015.

7.1.5. 151605 – Edificios: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición o construcción de un edificio de su propiedad destinado para el desarrollo del objeto social. La depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2014 se ha determinado con base en el Decreto 3019 de 1989, es decir, bajo criterios fiscales, los cuales establecen que la vida útil de los inmuebles es de veinte años. Este inmueble tiene una valorización asociada de $3.450.800. El último avalúo técnico se realizó el 31 de diciembre de 2010.

7.1.6. 151610 – Oficinas: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición o construcción de tres oficinas de su propiedad así: La primera oficina, destinada para el desarrollo del objeto social; la segunda oficina, destinada para arrendar; y la tercera oficina, cuya intención es ser vendida en el primer semestre de 2015 (hay tres potenciales compradores que han manifestado su firme interés de adquirirla). Las tres oficinas se han depreciado bajo los parámetros del Decreto 3019 de 1989, es decir, con base en criterios fiscales, los cuales establecen que la vida útil de los inmuebles es de veinte años. El último avalúo técnico se realizó el 31 de diciembre de 2010. El valor razonable de estas oficinas es fácilmente determinable, es decir, la entidad MCRD no tiene que hacer un esfuerzo desproporcionado para obtenerlo, toda vez que el valor del metro cuadrado del sector en el cual están ubicadas las oficinas, es bien conocido en el mercado inmobiliario. El detalle de las oficinas es el siguiente:

	Costo	Depreciación Amortización Agotamiento	Provisión	Valorización	Valor en Libros PCGA Locales
Oficina 1 - Para el desarrollo del objeto social	810.800	105.670	0	97.000	802.130
Oficina 2 - Para ser arrendado	500.000	150.000	0	22.000	372.000
Oficina 3 - Disponible para ser vendido	450.000	90.000	0	15.000	375.000
Total Oficinas	1.760.800	345.670	0	134.000	1.549.130

7.1.7. 151650 – Instalaciones agropecuarias: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición o construcción de instalaciones agropecuarias de su propiedad. Estos activos se han depreciado bajo los parámetros del Decreto 3019 de 1989, es decir, con base en criterios fiscales, los cuales establecen que la vida útil de los inmuebles es de veinte años. El último avalúo técnico se realizó el 31 de diciembre de 2010.

7.1.8. 152005 – Maquinaria industrial: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición y puesta en producción de una máquina industrial especializada. La máquina se ha depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil diez años. Un ingeniero experto (empleado de la entidad MCRD) determinó en diciembre de 2014 que la máquina, debido al avance tecnológico del sector, se ha empezado a tornar obsoleta, por tanto la entidad MCRD reconoció una provisión por $14.568, que corresponde a la estimación de la pérdida de potencial de uso de la máquina. Por regulación del sector, la entidad MCRD, al final de la vida útil de la máquina debe desmantelarla y asumir los costos de su disposición final en las condiciones medioambientales señaladas en la ley. Si la máquina se hubiera desmantelado el 31 de diciembre de 2014, los costos de desmantelamiento hubieran ascendido a $53.000 (la mejor estimación realizada con la mejor información disponible).

7.1.9. 152405 – Muebles y enseres: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición de muebles y enseres. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil diez años. Dentro de esta cuenta existen elementos tales como cosedoras, perforadoras, papeleras, protectores de panta-

lla, etc., cuyo saldo neto a 31 de diciembre es de $15.670 (Costo histórico $36.870 menos depreciación acumulada $21.200).

7.1.10. 152805 – Equipos de procesamiento de datos: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición de equipos de computación. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil cinco años. De acuerdo con la información suministrada por el proveedor de los equipos de cómputo, estos activos tienen una vida útil técnica de cinco años.

7.1.11. 153215 – Laboratorio: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición de equipos de laboratorio. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil diez años. De acuerdo con la información suministrada por el fabricante de los equipos, la vida útil de estos activos no se determina por un número determinado de años (método línea recta), sino por número de veces que se utilizan (número de unidades). De acuerdo con este criterio, la vida útil de los equipos técnicamente corresponde a 5.000 unidades, de las cuales a 31 de diciembre de 2014 se han consumido 3.500 unidades.

7.1.12. 154005 – Autos, camionetas y camperos: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición de los vehículos de uso administrativo. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil cinco años, por tanto existen vehículos cuyo valor en libros es de cero (totalmente depreciados), sin embargo, se espera que sigan contribuyendo a la generación de beneficios económicos futuros, dado que la vida útil real (técnica) de estos vehículos es de quince años. Bajo PCGA locales se registró una provisión de $23.870 cuyo propósito fue ajustar el valor de algunos vehículos al importe publicado en la *Revista Motor*.

7.1.13. 154008 – Camiones, volquetas y furgones: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición de los vehículos de uso productivo. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil cinco años, por tanto existen vehículos cuyo valor en libros es de cero (totalmente depreciados),

sin embargo, se espera que sigan contribuyendo a la generación de beneficios económicos futuros, dado que la vida útil real (técnica) de estos vehículos es de diez años. Bajo PCGA locales se registró una provisión de $4.560 cuyo propósito fue ajustar el valor de algunos vehículos al importe determinado por Fasecolda.

7.1.14. 154020 – Montacargas: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición de montacargas. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil cinco años. Además, existe un conjunto de montacargas que desde el 1º de octubre de 2014 están listos para ser usados en las condiciones en las cuales lo requiere la gerencia, pero no se han usado, su costo es de $12.000.

7.1.15. 154420 – Botes: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición de botes. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil diez años. Con base en el último avalúo técnico (realizado el 31 de diciembre de 2010) la entidad MCRD registró una provisión de $57.500. La entidad MCRD arrienda estos botes, no los tiene para su uso.

7.1.16. 154805 – Aviones: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la adquisición de aviones. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil diez años. Con base en el último avalúo técnico (realizado el 31 de diciembre de 2010) la entidad MCRD registró una provisión de $328.900. Durante junio de 2014 la entidad MCRD llevó a cabo una inspección (revisión) mayor (*overhaul*) por $400.000 cuya vida útil es de dos años. Bajo PCGA locales este desembolso se registró como gastos de mantenimiento en 2014.

7.1.17. 155655 – Plantas de tratamiento: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los desembolsos incurridos para la construcción de una Planta de Tratamiento de Aguas Residuales (PTAR). Esta PTAR se ha depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil veinte años. En la contabilidad de la entidad MCRD la PTAR aparece como un solo activo por $704.000. No obstante lo anterior, los técnicos de la entidad MCRD saben que esta PTAR está conformada por varios componentes de costo significativo respecto del total valor del activo, tales como: toma de agua,

decantadores, digestores, etc. La vida útil de los diferentes componentes de la PTAR no es la misma, no obstante, bajo PCGA la PTAR se ha depreciado como un activo único.

7.1.18. 156405 – Cultivos en desarrollo: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los costos amortizables en que incurrió la entidad MCRD en los procesos de preparación de terrenos, siembra y desarrollo que corresponden a los períodos preproductivo y productivo de una plantación de especies coníferas cuya vida útil es superior a dos años, del cual se generarán varias talas.

7.1.19. 156810 – Vías de comunicación: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los costos incurridos en el diseño y construcción de vías en sus propios predios. Las vías se han amortizado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil veinte años.

7.1.20. 157205 – Minas: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los costos incurridos en la adquisición de los terrenos, instalaciones y montaje necesarios para la explotación de una mina de la cual se obtiene silicato de magnesio (antigorita). Los cargos por agotamiento de la mina se han calculado y registrado de forma razonable. Sin embargo, a 31 de diciembre de 2014 la entidad MCRD tuvo conocimiento (derivado de fuentes externas de información) de que podría haberse deteriorado el valor de la mina.

7.1.21. 158405 – Semovientes (ganado vacuno): Registra los costos y demás cargos capitalizables en que incurre la entidad MCRD para la adquisición de animales que están destinados al mejoramiento de razas, así como los destinados a las diferentes actividades productoras. Entre ellos hay ganado para mejoramiento de la raza, ganado lechero, y bueyes de arrastre para transportar el alimento al ganado. El valor neto de estos últimos es de $30.000 (costo $45.000 menos depreciación $15.000).

7.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, las *Propiedades*, *planta y equipo* son activos tangibles que: i) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes

o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y ii) se esperan usar durante más de un periodo[100].

Para establecer el tratamiento de las propiedades, planta y equipo en el ESFA, es preciso considerar los parámetros contenidos en la Sección 35 de la NIIF para las PYMES, así:

Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11 (excepciones y exenciones), una entidad deberá, en su ESFA[101]:

a. **reconocer** todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;

b. **no reconocer** partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;

c. **reclasificar** las partidas que reconoció, 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 esta NIIF; y

d. aplicar esta NIIF al **medir** todos los activos y pasivos reconocidos.

Dado que los ajustes que surgen de reconocer, no reconocer y medir los activos, pasivos y partidas del patrimonio en el ESFA, se derivan de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES, la entidad MCRD debe reconocer tales ajustes directamente en las Ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio)[102].

Es decir, una entidad que sea adoptante por primera vez de la NIIF para las PYMES debe asumir que siempre aplicó la NIIF para las PYMES, esto es, debe reconocer, no reconocer, reclasificar y medir retroactivamente sus activos, pasivos y partidas del patrimonio, salvo lo dispuesto en los párrafos 35.9 a 35.11.

100 Párrafo 17.2 de la NIIF para las PYMES.

101 Párrafo 35.7 de la NIIF para las PYMES.

102 Párrafo 35.8 de la NIIF para las PYMES.

Los párrafos 35.9 a 35.11 de la NIIF para las PYMES contienen excepciones y exenciones que liberan a la entidad de hacer retroactividad, y en su lugar, utilizar las alternativas propuestas por el estándar.

En conclusión, una entidad debe reconocer, no reconocer, reclasificar y medir retroactivamente sus activos, pasivos y partidas del patrimonio en el ESFA, salvo por las excepciones (obligatorias) y por las exenciones (voluntarias) que deben o se pueden utilizar respectivamente.

En concreto, para el caso de las propiedades, planta y equipo existen dos excepciones que la entidad puede utilizar voluntariamente, así:

1. **Valor razonable como costo atribuido**. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha[103].

2. **Revaluación como costo atribuido.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación[104].

Si la entidad decidiera no utilizar alguna de estas excepciones en el ESFA, debe hacer retroactividad asumiendo que siempre aplicó la NIIF para las PYMES.

En todo caso, la entidad no puede cambiar retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según los PCGA locales tratándose de las estimaciones contables (excepción obligatoria)[105], salvo que tenga evidencia objetiva de que las estimaciones contables bajo los PCGA locales contenían errores. Es decir, no hay ninguna razón técnica que justifique realizar de nuevo (en la fecha de elaboración del ESFA) las

103 Párrafo 35.10 (c) de la NIIF para las PYMES.

104 Párrafo 35.10 (d) de la NIIF para las PYMES.

105 Párrafo 39.5 (c) de la NIIF para las PYMES.

estimaciones que se hicieron bajo los PCGA locales (bajo el entendido de que estas se realizaron de forma fiable).

7.2.1. Urbanos: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar el valor razonable[106] como costo atribuido. Para este propósito, contrató un avalúo técnico que fijó el valor razonable de todos los terrenos urbanos en $12.000.000. Por tanto, la entidad MCRD dará de baja en cuentas las valorizaciones reconocidas bajo PCGA locales y, reconocerá como mayor valor neto de los terrenos $500.000 (ajuste al valor razonable).

El terreno que no es usado por la entidad MCRD, y sobre el cual no se tiene ni la intención de venderlo ni de arrendarlo, se espera que su valor se aprecie con el simple paso del tiempo (costo histórico $500.000; valorización $60.000), se debe reclasificar a la categoría de *Propiedades de inversión* dado que su propósito es obtener plusvalías, en lugar de usarlo en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o, venderlo en el curso ordinario de las operaciones[107].

Puesto que el valor razonable de este terreno ($600.000) en la fecha del ESFA es fácilmente determinable, toda vez que el valor del metro cuadrado del sector en el cual está ubicado el terreno, es bien conocido en el mercado inmobiliario (el cual coincide con el importe determinado en el avalúo técnico), la entidad MCRD decide medir este activo al modelo del valor razonable en la medición posterior al ESFA.

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias imponibles[108]. Ver Referencias 37 y 38 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

106 De acuerdo con el glosario de términos de la NIIF para las PYMES, el Valor Razonable es el importe por el cual puede intercambiarse un activo, cancelarse un pasivo o intercambiarse un instrumento de patrimonio concedido, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

107 Párrafo 16.2 de la NIIF para las PYMES.

108 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

7.2.2. Rurales: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar la revaluación bajo PCGA locales como costo atribuido (el último avalúo realizado sobre este terrero data del 31 de diciembre de 2013).

El terreno que está arrendado a un tercero (costo histórico $300.000; valorización $36.000), se debe reclasificar a la categoría de *Propiedades de inversión* dado que su propósito es obtener rentas, en lugar de usarlo en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o, venderlo en el curso ordinario de las operaciones[109].

El valor razonable de este activo no es fácilmente determinable, es decir, la entidad MCRD tiene que hacer un esfuerzo desproporcionado para obtenerlo, toda vez que ante la ausencia de valores de mercado confiables, esta debería contratar los servicios profesionales de un valuador (cuyos honorarios son elevados si se considera la relación costo-beneficio). Por tanto, la entidad MCRD decide medir este activo al modelo del costo en la medición posterior al ESFA.

Este ajuste no genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[110]. Ver Referencia 39 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.3. Construcciones en curso: Según la NIIF para las PYMES, son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:

a. Los gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo como se describe en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos.

b. Las cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la Sección 20 Arrendamientos.

109 Párrafo 16.2 de la NIIF para las PYMES.

110 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

c. Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes de los costos por intereses[111].

Bajo la NIIF para las PYMES, por expresa disposición, todos los costos por préstamos se deben reconocer como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos[112]. Por esta razón, los costos financieros ($78.390) incurridos en la construcción de una bodega, deben darse de baja en cuentas en el ESFA.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[113]. Ver Referencia 40 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.4. Maquinaria y equipo en montaje: Bajo la NIIF para las PYMES, la venta por $4.210 de los productos imperfectos manufacturados en la fase de pruebas (diciembre de 2014), durante el montaje de la máquina (antes de que esté lista para ser usada en las condiciones que la entidad MCRD la requiere), se reconoce como un menor valor de esta fase de pruebas, es decir, como un menor valor de la máquina en montaje (bajo PCGA locales se reconoció como un ingreso). Por tanto, hay que dar de baja en cuentas este importe.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[114]. Ver Referencia 41 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.5. Edificios: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar el valor razonable como costo atribuido. Para este propósito, contrató un avalúo técnico que fijó el valor razonable

111 Párrafo 25.1. de la NIIF para las PYMES.

112 Párrafo 25.2 de la NIIF para las PYMES.

113 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

114 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

del edificio en $30.000.000. Por tanto, la entidad MCRD dará de baja en cuentas la depreciación y las valorizaciones reconocidas bajo PCGA locales y, reconocerá como mayor valor neto del edificio $656.610 (ajuste al valor razonable).

En el evento de que la entidad MCRD hubiera decidido hacer retroactividad, no hubiera podido aplicar la excepción de las estimaciones contables, dado que la depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2014 se había determinado con base en criterios fiscales, los cuales establecían que la vida útil de los inmuebles era de veinte años. Tampoco hubiera podido utilizar la exención de la revaluación bajo PCGA locales como costo atribuido, puesto que el último avalúo técnico se realizó el 31 de diciembre de 2010.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[115]. Ver Referencia 42 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.6. Oficinas: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar el valor razonable como costo atribuido. Para este propósito, contrató un avalúo técnico que fijó el valor razonable de las oficinas como se muestra en la siguiente tabla. Por tanto, la entidad MCRD dará de baja en cuentas la depreciación y las valorizaciones reconocidas bajo PCGA locales y, reconocerá como mayor valor neto de las oficinas $140.870 (ajuste al valor razonable). No hay que perder de vista que la oficina cuyo propósito es obtener rentas mediante su arrendamiento, debe ser reclasificada a la categoría de Propiedades de inversión. Adicionalmente, la oficina cuya intención es ser vendida en el primer semestre de 2015 (hay tres potenciales compradores que han manifestado su firme interés de adquirirla), se debe clasificar (presentar y revelar) como Propiedades, planta y equipo mantenidas para la venta[116].

115 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

116 Párrafo 17.26 de la NIIF para las PYMES.

	Costo	Depreciación amortización agotamiento	Provisión	Valorización	Valor en libros PCGA locales	Valor Razonable	Ajuste al valor razonable
Oficina 1 - Para el desarrollo del objeto social	810.800	105.670	0	97.000	802.130	900.000	97.870
Oficina 2 - Para ser arrendado	500.000	150.000	0	22.000	372.000	400.000	28.000
Oficina 3 - Disponible para ser vendido	450.000	90.000	0	15.000	375.000	390.000	15.000
Total Oficinas	1.760.800	345.670	0	134.000	1.549.130	1.690.000	140.870

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias imponibles[117]. Ver Referencias 43, 44 y 45 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.7. Instalaciones agropecuarias: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar el valor razonable como costo atribuido. Para este propósito, contrató un avalúo técnico que fijó el valor razonable de las instalaciones agropecuarias en $550.000. Por tanto, la entidad MCRD dará de baja en cuentas la depreciación y la provisión reconocidas bajo PCGA locales y, reconocerá como menor valor neto de las instalaciones agropecuarias $98.890 (ajuste al valor razonable).

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[118]. Ver Referencia 46 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.8. Maquinaria industrial: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar el valor razonable como costo atribuido. Para este propósito, contrató un avalúo técnico que fijó el valor razonable de la máquina industrial en $300.000 (este importe incluye los costos de desmantelamiento y disposición final de la máquina, estimados al valor presente del momento en el cual esta estaba lista para operar, menos la depreciación causada desde esa fecha inicial hasta la fecha del ESFA)[119]. En este sentido, la entidad MCRD dará de baja en cuentas

117 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

118 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

119 Párrafo 17.10 (c) de la NIIF para las PYMES.

la depreciación y la provisión reconocidas bajo PCGA locales y, reconocerá como mayor valor neto de la máquina industrial $92.944 (ajuste al valor razonable).

De otra parte, la entidad MCRD debe reconocer una provisión para desmantelamiento[120] de la máquina industrial por $53.000, que corresponde a la mejor estimación realizada por el valuador con la mejor información disponible[121].

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[122]. Ver Referencia 47 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.9. Muebles y enseres: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, método de depreciación, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES, salvo los elementos tales como cosedoras, perforadoras, papeleras, protectores de pantalla, etc., cuyo saldo neto a 31 de diciembre es de $15.670 (costo histórico $36.870 menos depreciación acumulada $21.200), que bajo la NIIF para las PYMES no cumplen con la definición de activo, por tanto este importe será dado de baja en cuentas.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria dedu-

120 Párrafo 21.7 (b) de la NIIF para las PYMES.

121 No obstante, la entidad puede optar por usar la exención contenida en el párrafo 35.10 (l) que permite lo siguiente: pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo. El párrafo 17.10(c) señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.

122 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

cible[123]. Ver Referencia 48 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.10. Equipos de procesamiento de datos: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, método de depreciación, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES. En este caso no se genera impuesto diferido.

7.2.11. Laboratorio: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES, excepto lo relacionado con el método de depreciación. De acuerdo con la información suministrada por el fabricante de los equipos, la vida útil de estos activos no se determina por un número determinado de años (método línea recta), sino por número de veces que se utilizan (número de unidades).

Con base en lo anterior, la vida útil de los equipos técnicamente[124] corresponde a 5.000 unidades, de las cuales a 31 de diciembre de 2014 se han consumido 3.500 unidades. De acuerdo con esta información, la entidad MCRD en el ESFA debe ajustar el valor de los equipos de laboratorio por $47.318, es decir, se debe hacer una reversión de la depreciación causada hasta el 31 de diciembre de 2014.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[125]. Ver Referencia 49 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.12. Autos, camionetas y camperos: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil cinco años, por tanto existen vehículos cuyo valor en libros es de cero (totalmente de-

123 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

124 Párrafo 17.22 de la NIIF para las PYMES.

125 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

preciados), sin embargo, se espera que sigan contribuyendo a la generación de beneficios económicos futuros, dado que la vida útil real (técnica) de estos vehículos es de quince años.

Bajo la NIIF para las PYMES, la entidad MCRD debe distribuir el importe depreciable de forma sistemática a lo largo de la vida útil de los vehículos[126]. Para determinar la vida útil de un activo, la entidad MCRD debe considerar todos los factores señalados en el párrafo 17.21 de la NIIF para las PYMES. Por tanto, en el ESFA se debe hacer un ajuste al valor de los vehículos por $25.000, es decir, se debe hacer una reversión de la depreciación causada hasta el 31 de diciembre de 2014 para reflejar que durante la vida útil remanente de los vehículos, estos generarán beneficios económicos futuros.

Bajo PCGA locales se registró una provisión de $23.870 cuyo propósito fue ajustar el valor de algunos vehículos al importe publicado en la Revista Motor. Bajo la NIIF para las PYMES, esta provisión se dará de baja en cuentas, dado que no cumple con los criterios para ser reconocida como tal. En su lugar, si la entidad MCRD identificara indicadores de deterioro del valor de los vehículos, debería aplicar lo dispuesto en la Sección 27 de la NIIF para las PYMES.

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias imponibles[127]. Ver Referencias 50 y 51 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.13. Camiones, volquetas y furgones: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. Estos activos se han depreciado de acuerdo con las normas fiscales utilizando como vida útil cinco años, por tanto existen vehículos cuyo valor en libros es de cero (totalmente depreciados), sin embargo, se espera que sigan contribuyendo a la generación de beneficios económicos futuros, dado que la vida útil real (técnica) de estos vehículos es de diez años.

126 Párrafo 17.18 de la NIIF para las PYMES.

127 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

Bajo la NIIF para las PYMES, la entidad MCRD debe distribuir el importe depreciable de forma sistemática a lo largo de la vida útil de los vehículos[128]. Para determinar la vida útil de un activo, la entidad MCRD debe considerar todos los factores señalados en el párrafo 17.21 de la NIIF para las PYMES. Por tanto, en el ESFA se debe hacer un ajuste al valor de los vehículos por $35.000, es decir, se debe hacer una reversión de la depreciación causada hasta el 31 de diciembre de 2014 para reflejar que durante la vida útil remanente de los vehículos, estos generarán beneficios económicos futuros.

Bajo PCGA locales se registró una provisión de $4.560 cuyo propósito fue ajustar el valor de algunos vehículos al importe determinado por Fasecolda. Bajo la NIIF para las PYMES, esta provisión se dará de baja en cuentas, dado que no cumple con los criterios para ser reconocida como tal. En su lugar, si la entidad MCRD identificara indicadores de deterioro del valor de los vehículos, debería aplicar lo dispuesto en la Sección 27 de la NIIF para las PYMES.

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias imponibles[129]. Ver Referencias 52 y 53 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.14. Montacargas: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, método de depreciación, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES.

El conjunto de montacargas que desde el 1º de octubre de 2014 estaban listos para ser usados en las condiciones en las cuales lo requería la gerencia, pero que no se habían usado (costo: $12.000), bajo la NIIF para las PYMES debieron haberse depreciado desde cuando estuvieron disponibles para su uso. Por tanto, en el ESFA se debe reconocer una depreciación por $300.

128 Párrafo 17.18 de la NIIF para las PYMES.

129 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[130]. Ver Referencia 54 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.15. Botes: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, método de depreciación, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES.

No obstante, la entidad MCRD arrienda estos botes (no los tiene para su uso), los seguirá clasificando como Propiedades, planta y equipo, debido a que bajo la NIIF para las PYMES las define como activos tangibles que: i) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y ii) se espera usarlos durante más de un periodo[131]. En este caso no se genera impuesto diferido.

7.2.16. Aviones: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar el valor razonable como costo atribuido. Para este propósito, contrató un avalúo técnico que fijó el valor razonable del avión en $1.250.000. En este sentido, la entidad MCRD dará de baja en cuentas la depreciación y la provisión reconocidas bajo PCGA locales y, reconocerá como mayor valor neto del avión $57.900 (ajuste al valor razonable).

Durante junio de 2014 la entidad MCRD llevó a cabo una inspección (revisión) mayor (*overhaul*) por $400.000 cuya vida útil es de dos años. Bajo PCGA locales este desembolso se registró como gastos de mantenimiento en 2014. Bajo la NIIF para las PYMES este desembolso se debe reconocer como mayor valor de las Propiedades, planta y equipo[132], por tanto, en el ESFA se incluirá como un mayor valor de la cuenta Aviones un monto de $300.000 (costo: $400.000; menos depreciación: $100.000, correspondiente al segundo semestre de 2014).

130 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

131 Párrafo 17.2 de la NIIF para las PYMES.

132 Párrafo 17.7 de la NIIF para las PYMES.

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surgen diferencias temporarias deducibles e imponibles respectivamente[133]. Ver Referencias 55 y 56 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.17. Plantas de tratamiento: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar el valor razonable como costo atribuido. Para este propósito, contrató un avalúo técnico que fijó el valor razonable de la planta de tratamiento en $600.000. En este sentido, la entidad MCRD dará de baja en cuentas la depreciación y la provisión reconocidas bajo PCGA locales y, reconocerá como mayor valor neto de la planta de tratamiento $130.506 (ajuste al valor razonable).

En la contabilidad de la entidad MCRD la PTAR aparece como un solo activo. No obstante lo anterior, los técnicos de la entidad MCRD saben que esta PTAR está conformada por varios componentes de costo significativo respecto del total valor del activo, tales como: toma de agua, decantadores, digestores, etc. La vida útil de los diferentes componentes de la PTAR no es la misma, no obstante, bajo PCGA la PTAR se ha depreciado como un activo único.

Bajo la NIIF para las PYMES, si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil[134]. Es decir, la entidad MCRD debe aplicar el enfoque por componentes a efectos de depreciar la planta de tratamiento a partir de la fecha de elaboración del ESFA.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria

133 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

134 Párrafo 17.16 de la NIIF para las PYMES.

imponible[135]. Ver Referencia 57 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.18. Cultivos en desarrollo: Bajo la NIIF para las PYMES la plantación de especies coníferas se considera un Activo Biológico[136]. La entidad MCRD elije usar el modelo del valor razonable dado que este es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado[137] puesto que las referencias del sector están disponibles de forma permanente y confiable[138]. El valor razonable menos los costos de venta de la plantación es de $1.500.000. Por tanto, se debe realizar un ajuste por $99.200.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[139]. Ver Referencia 58 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.19. Vías de comunicación: En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, método de amortización, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES. En este caso no se genera impuesto diferido.

7.2.20. Minas: En esta cuenta la entidad MCRD ha registrado los costos incurridos en la adquisición de los terrenos, instalaciones y montaje necesarios para la explotación de una mina de la cual se obtiene silicato de magnesio (antigorita). Los cargos por agotamiento de la mina se han calculado y registrado de forma razonable. Por tanto, bajo la NIIF para las PYMES no se realizará ningún ajuste.

Sin embargo, a 31 de diciembre de 2014 la entidad MCRD tuvo conocimiento (derivado de fuentes externas de información) de que podría haberse deteriorado el valor de la mina. Bajo la NIIF para la PYMES, en la

135 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

136 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

137 Párrafo 34.2 de la NIIF para las PYMES.

138 Párrafo 34.6. (b) (iii) de la NIIF para las PYMES.

139 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD determinó de forma confiable un deterioro del valor de la mina (Unidad Generadora de Efectivo) de $293.000, por tanto, debe ajustar este importe teniendo en cuenta que bajo PCGA locales existía una valorización de $457.400.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[140]. Ver Referencia 59 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

7.2.21. Semovientes (ganado vacuno): Bajo la NIIF para las PYMES los animales que están destinados al mejoramiento de razas, así como los destinados a las diferentes actividades productoras se consideran Activos Biológicos[141]. La entidad MCRD elije usar el modelo del valor razonable dado que este es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado[142] puesto que existe mercado activo para el ganado vacuno en su ubicación y condición[143]. El valor razonable menos costos de venta del ganado vacuno es de $500.000. Por tanto, se debe realizar un ajuste por $104.755.

Los bueyes de arrastre para transportar el alimento al ganado, cuyo valor neto es de $30.000 (costo $45.000 menos depreciación $15.000), no cumplen con las condiciones para ser tratados según la Sección 34 (Actividades especiales – Activos Biológicos), por tanto, se mantendrán dentro de las Propiedades, planta y equipo (Semovientes).

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y de la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[144]. Ver Referencia 60 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

140 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

141 Glosario de términos de la NIIF para las PYMES.

142 Párrafo 34.2 de la NIIF para las PYMES.

143 Párrafo 34.6. (a) de la NIIF para las PYMES.

144 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

7.3. Comprobantes contables de convergencia

Terrenos

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1504	**Terrenos**	**0**	**13.500.000**
150405	Urbanos	0	9.000.000
150410	Rurales	0	4.500.000
	Terrenos	**13.500.000**	**800.000**
	Urbanos	9.000.000	500.000
	Rurales	4.500.000	300.000
	Terrenos	**800.000**	**0**
	Urbanos	500.000	0
	Rurales	300.000	0
	Sumas iguales	14.300.000	14.300.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Terrenos	**2.900.000**	**0**
	Urbanos	2.900.000	0
	Terrenos	**100.000**	**0**
	Urbanos	100.000	0
1910	**De propiedades, planta y equipo**	**0**	**3.400.000**
191004	Terrenos	0	3.400.000
	Impuestos diferidos	**0**	**300.000**
	Propiedades, planta y equipo	0	290.000
	Propiedades de inversión	0	10.000
	Ganancias acumuladas	**300.000**	**3.000.000**
	Propiedades, planta y equipo	0	2.900.000
	Propiedades de inversión	0	100.000
	Pasivos por impuestos diferidos	300.000	0
3810	**De propiedades, planta y equipo**	**3.400.000**	**0**
381004	Terrenos	3.400.000	0
	Sumas iguales	6.700.000	6.700.000

Construcciones en curso

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1508	**Construcciones en curso**	**0**	**1.430.400**
150810	Construcciones y edificaciones	0	1.430.400
	Construcciones en curso	**1.430.400**	**0**
	Construcciones y edificaciones	1.430.400	0
	Sumas iguales	1.430.400	1.430.400

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Construcciones en curso	**0**	**78.390**
	Construcciones y edificaciones	0	78.390
	Impuestos diferidos	**7.839**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	7.839	0
	Ganancias acumuladas	**78.390**	**7.839**
	Propiedades, planta y equipo	78.390	0
	Activos por impuestos diferidos	0	7.839
	Sumas iguales	86.229	86.229

Maquinaria y equipos en montaje

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1512	**Maquinaria y equipos en montaje**	**0**	**87.654**
151205	Maquinaria y equipo	0	87.654
	Maquinaria y equipos en montaje	**87.654**	**0**
	Maquinaria y equipo	87.654	0
	Sumas iguales	87.654	87.654

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Maquinaria y equipos en montaje	**0**	**4.210**
	Maquinaria y equipo	0	4.210
	Impuestos diferidos	**421**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	421	0
	Ganancias acumuladas	**4.210**	**421**
	Propiedades, planta y equipo	4.210	0
	Activos por impuestos diferidos	0	421
	Sumas iguales	4.631	4.631

Edificios

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1516	**Construcciones y edificaciones**	**0**	**38.678.930**
151605	Edificios	0	38.678.930
1592	**Depreciación acumulada**	**12.786.340**	**0**
159205	Construcciones y edificaciones	12.786.340	0
	Construcciones y edificaciones	**38.678.930**	**12.786.340**
	Edificios	38.678.930	12.786.340
	Sumas iguales	51.465.270	51.465.270

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Construcciones y edificaciones	**4.107.410**	**0**
	Edificios	4.107.410	0
1910	**De propiedades, planta y equipo**	**0**	**3.450.800**
191008	Construcciones y edificaciones	0	3.450.800
	Impuestos diferidos	**0**	**410.741**
	Propiedades, planta y equipo	0	410.741
	Ganancias acumuladas	**410.741**	**4.107.410**
	Propiedades, planta y equipo	0	4.107.410

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Pasivos por impuestos diferidos	410.741	0
3810	**De propiedades, planta y equipo**	**3.450.800**	**0**
381008	Construcciones y edificaciones	3.450.800	0
	Sumas iguales	7.968.951	7.968.951

Oficinas

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1516	**Construcciones y edificaciones**	**0**	**1.760.800**
151610	Oficinas	0	1.760.800
1592	**Depreciación acumulada**	**345.670**	**0**
159205	Construcciones y edificaciones	345.670	0
	Construcciones y edificaciones	**1.260.800**	**195.670**
	Oficinas	1.260.800	195.670
	Construcciones y edificaciones	**500.000**	**150.000**
	Oficinas	500.000	150.000
	Sumas iguales	2.106.470	2.106.470

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Construcciones y edificaciones	**224.870**	**0**
	Oficinas	224.870	0
	Construcciones y edificaciones	**50.000**	**0**
	Oficinas	50.000	0
1910	**De propiedades, planta y equipo**	**0**	**134.000**
191008	Construcciones y edificaciones	0	134.000
	Impuestos diferidos	**0**	**27.487**
	Propiedades, planta y equipo	0	22.487
	Propiedades de inversión	0	5.000
	Ganancias acumuladas	**27.487**	**274.870**

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Propiedades, planta y equipo	0	224.870
	Propiedades de inversión	0	50.000
	Pasivos por impuestos diferidos	27.487	0
3810	**De propiedades, planta y equipo**	**134.000**	**0**
381008	Construcciones y edificaciones	134.000	0
	Sumas iguales	436.357	436.357

Instalaciones agropecuarias

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1516	**Construcciones y edificaciones**	**0**	**879.450**
151650	Instalaciones agropecuarias	0	879.450
1592	**Depreciación acumulada**	**124.560**	**0**
159205	Construcciones y edificaciones	124.560	0
1599	**Provisiones**	**106.000**	**0**
159916	Construcciones y edificaciones	106.000	0
	Construcciones y edificaciones	**879.450**	**230.560**
	Instalaciones agropecuarias	879.450	230.560
	Sumas iguales	1.110.010	1.110.010

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Construcciones y edificaciones	**0**	**98.890**
	Instalaciones agropecuarias	0	98.890
	Impuestos diferidos	**45.401**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	45.401	0
	Ganancias acumuladas	**98.890**	**45.401**
	Propiedades, planta y equipo	98.890	0
	Activos por impuestos diferidos	0	45.401
	Sumas iguales	144.291	144.291

Maquinaria industrial

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1520	**Maquinaria y equipo**	**0**	**765.432**
152005	Maquinaria industrial	0	765.432
1592	**Depreciación acumulada**	**543.808**	**0**
159210	Maquinaria y equipo	543.808	0
1599	**Provisiones**	**14.568**	**0**
159920	Maquinaria y equipo	14.568	0
	Maquinaria y equipo	**765.432**	**558.376**
	Maquinaria industrial	765.432	558.376
	Sumas iguales	1.323.808	1.323.808

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Maquinaria y equipo	**0**	**92.944**
	Maquinaria industrial	0	92.944
	Para desmantelamiento	**0**	**53.000**
	Maquinaria industrial	0	53.000
	Impuestos diferidos	**0**	**7.838**
	Propiedades, planta y equipo	0	7.838
	Ganancias acumuladas	**153.782**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	92.944	0
	Provisiones	53.000	0
	Pasivos por impuestos diferidos	7.838	0
	Sumas iguales	153.782	153.782

Muebles y enseres

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1524	**Equipo de oficina**	**0**	**345.678**
152405	Muebles y enseres	0	345.678
1592	**Depreciación acumulada**	**245.210**	**0**
159215	Equipo de oficina	245.210	0
	Equipo de oficina	**345.678**	**245.210**
	Muebles y enseres	345.678	0
	Depreciación - Equipo de oficina	0	245.210
	Sumas iguales	590.888	590.888

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Equipo de oficina	**21.200**	**36.870**
	Muebles y enseres	0	36.870
	Depreciación - Equipo de oficina	21.200	0
	Impuestos diferidos	**1.567**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	1.567	0
	Ganancias acumuladas	**36.870**	**22.767**
	Propiedades, planta y equipo	36.870	21.200
	Activos por impuestos diferidos	0	1.567
	Sumas iguales	59.637	59.637

Equipo de procesamiento de datos

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1528	**Equipo de computación y comunicación**	**0**	**965.423**
152805	Equipos de procesamiento de datos	0	965.423
1592	**Depreciación acumulada**	**543.680**	**0**
159220	Equipo de computación y comunicación	543.680	0

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Equipo de computación y comunicación	**965.423**	**543.680**
	Equipos de procesamiento de datos	965.423	543.680
	Sumas iguales	1.509.103	1.509.103

Equipo médico-científico (Laboratorio)

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1532	**Equipo médico - científico**	**0**	**78.906**
153215	Laboratorio	0	78.906
1592	**Depreciación acumulada**	**76.908**	**0**
159225	Equipo médico - científico	76.908	0
	Equipo médico - científico	**78.906**	**76.908**
	Laboratorio	78.906	0
	Depreciación - Equipo médico - científico	0	76.908
	Sumas iguales	155.814	155.814

		Ajustes por Errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Equipo médico - científico	**47.318**	**0**
	Depreciación - Equipo médico - científico	47.318	0
	Impuestos diferidos	**0**	**4.732**
	Propiedades, planta y equipo	0	4.732
	Ganancias acumuladas	**4.732**	**47.318**
	Ajustes - Errores PCGA locales	0	47.318
	Pasivos por impuestos diferidos	4.732	0
	Sumas iguales	52.050	52.050

Autos, camionetas y camperos

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1540	**Flota y equipo de transporte**	**0**	**156.700**
154005	Autos, camionetas y camperos	0	156.700
1592	**Depreciación acumulada**	**45.680**	**0**
159235	Flota y equipo de transporte	45.680	0
1599	**Provisiones**	**23.870**	**0**
159940	Flota y equipo de transporte	23.870	0
	Flota y equipo de transporte	**156.700**	**69.550**
	Autos, camionetas y camperos	156.700	0
	Depreciación - Flota y equipo de transporte	0	45.680
	Deterioro - Flota y equipo de transporte	0	23.870
	Sumas iguales	226.250	226.250

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Flota y equipo de transporte	**25.000**	**0**
	Depreciación - Flota y equipo de transporte	25.000	0
	Impuestos diferidos	**0**	**2.500**
	Propiedades, planta y equipo	0	2.500
	Ganancias acumuladas	**2.500**	**25.000**
	Ajustes - Errores PCGA locales	0	25.000
	Pasivos por impuestos diferidos	2.500	0
	Sumas iguales	27.500	27.500

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Flota y equipo de transporte	**23.870**	**0**
	Deterioro - Flota y equipo de transporte	23.870	0
	Impuestos diferidos	**0**	**2.387**

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Propiedades, planta y equipo	0	2.387
	Ganancias acumuladas	**2.387**	**23.870**
	Propiedades, planta y equipo	0	23.870
	Pasivos por impuestos diferidos	2.387	0
	Sumas iguales	26.257	26.257

Camiones, volquetas y furgones

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1540	**Flota y equipo de transporte**	**0**	**99.670**
154008	Camiones, volquetas y furgones	0	99.670
1592	**Depreciación acumulada**	**65.400**	**0**
159235	Flota y equipo de transporte	65.400	0
1599	**Provisiones**	**4.560**	**0**
159940	Flota y equipo de transporte	4.560	0
	Flota y equipo de transporte	**99.670**	**69.960**
	Camiones, volquetas y furgones	99.670	0
	Depreciación - Flota y equipo de transporte	0	65.400
	Deterioro - Flota y equipo de transporte	0	4.560
	Sumas iguales	169.630	169.630

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Flota y equipo de transporte	**35.000**	**0**
	Depreciación - Flota y equipo de transporte	35.000	0
	Impuestos diferidos	**0**	**3.500**
	Propiedades, planta y equipo	0	3.500
	Ganancias acumuladas	**3.500**	**35.000**
	Ajustes - Errores PCGA locales	0	35.000
	Pasivos por impuestos diferidos	3.500	0
	Sumas iguales	38.500	38.500

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Flota y equipo de transporte	**4.560**	**0**
	Deterioro - Flota y equipo de transporte	4.560	0
	Impuestos diferidos	**0**	**456**
	Propiedades, planta y equipo	0	456
	Ganancias acumuladas	**456**	**4.560**
	Propiedades, planta y equipo	0	4.560
	Pasivos por impuestos diferidos	456	0
	Sumas iguales	5.016	5.016

Montacargas

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1540	**Flota y equipo de transporte**	**0**	**63.230**
154020	Montacargas	0	63.230
1592	**Depreciación acumulada**	**41.760**	**0**
159235	Flota y equipo de transporte	41.760	0
	Flota y equipo de transporte	**63.230**	**41.760**
	Montacargas	63.230	0
	Depreciación - Flota y equipo de transporte	0	41.760
	Sumas iguales	104.990	104.990

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Flota y equipo de transporte	**0**	**300**
	Deterioro - Flota y equipo de transporte	0	300
	Impuestos diferidos	**30**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	30	0
	Ganancias acumuladas	**300**	**30**
	Propiedades, planta y equipo	300	0
	Activos por impuestos diferidos	0	30
	Sumas iguales	330	330

Botes

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1544	**Flota y equipo fluvial y/o marítimo**	**0**	**569.000**
154420	Botes	0	569.000
1592	**Depreciación acumulada**	**124.550**	**0**
159240	Flota y equipo fluvial y/o marítimo	124.550	0
1599	**Provisiones**	**57.500**	**0**
159944	Flota y equipo fluvial y/o marítimo	57.500	0
	Flota y equipo fluvial y/o marítimo	**569.000**	**182.050**
	Botes	569.000	0
	Depreciación - Flota y equipo fluvial y/o marítimo	0	124.550
	Deterioro - Flota y equipo fluvial y/o marítimo	0	57.500
	Sumas iguales	751.050	751.050

Aviones

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1548	**Flota y equipo aéreo**	**0**	**2.400.000**
154805	Aviones	0	2.400.000
1592	**Depreciación acumulada**	**879.000**	**0**
159245	Flota y equipo aéreo	879.000	0
1599	**Provisiones**	**328.900**	**0**
159948	Flota y equipo aéreo	328.900	0
	Flota y equipo aéreo	**2.400.000**	**1.207.900**
	Aviones	2.400.000	1.207.900
	Sumas iguales	3.607.900	3.607.900

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Flota y equipo aéreo	**457.900**	**100.000**
	Aviones	57.900	0
	Inspecciones mayores - Aviones	400.000	0
	Depreciación - Flota y equipo aéreo	0	100.000
	Impuestos diferidos	**27.100**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	27.100	0
	Impuestos diferidos	**0**	**30.000**
	Propiedades, planta y equipo	0	30.000
	Ganancias acumuladas	**130.000**	**485.000**
	Propiedades, planta y equipo	100.000	457.900
	Activos por impuestos diferidos	0	27.100
	Pasivos por impuestos diferidos	30.000	0
	Sumas iguales	615.000	615.000

Planta de tratamiento

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1556	**Acueductos, plantas y redes**	**0**	**704.000**
155655	Plantas de tratamiento	0	704.000
1592	**Depreciación acumulada**	**234.506**	**0**
159255	Acueductos, plantas y redes	234.506	0
	Acueductos, plantas y redes	**704.000**	**234.506**
	Plantas de tratamiento	704.000	234.506
	Sumas iguales	938.506	938.506

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Acueductos, plantas y redes	**130.506**	**0**
	Plantas de tratamiento	130.506	0

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**0**	**13.051**
	Propiedades, planta y equipo	0	13.051
	Ganancias acumuladas	**13.051**	**130.506**
	Propiedades, planta y equipo	0	130.506
	Pasivos por impuestos diferidos	13.051	0
	Sumas iguales	143.557	143.557

Cultivos en desarrollo

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1564	**Plantaciones agrícolas y forestales**	**0**	**1.400.800**
156405	Cultivos en desarrollo	0	1.400.800
	Plantaciones agrícolas	**1.400.800**	**0**
	Plantaciones agrícolas	1.400.800	0
	Sumas iguales	1.400.800	1.400.800

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Plantaciones agrícolas	**99.200**	**0**
	Plantaciones agrícolas	99.200	0
	Impuestos diferidos	**0**	**33.728**
	Activos biológicos	0	33.728
	Ganancias acumuladas	**33.728**	**99.200**
	Activos biológicos	0	99.200
	Pasivos por impuestos diferidos	33.728	0
	Sumas iguales	132.928	132.928

Vías de comunicación

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1568	**Vías de comunicación**	**0**	**432.158**
156810	Vías	0	432.158
1597	**Amortización acumulada**	**134.232**	**0**
159710	Vías de comunicación	134.232	0
	Vías de comunicación	**432.158**	**134.232**
	Vías	432.158	0
	Amortización - Vías de comunicación	0	134.232
	Sumas iguales	566.390	566.390

Minas

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1572	**Minas y canteras**	**0**	**5.600.600**
157205	Minas	0	5.600.600
1598	**Agotamiento acumulado**	**1.765.000**	**0**
159805	Minas y canteras	1.765.000	0
	Minas y canteras	**5.600.600**	**1.765.000**
	Minas	5.600.600	0
	Agotamiento - Minas y canteras	0	1.765.000
	Sumas iguales	7.365.600	7.365.600

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Minas y canteras	**164.400**	**0**
	Minas	164.400	0
1910	**De propiedades, planta y equipo**	**0**	**457.400**
191068	Minas y canteras	0	457.400

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**0**	**16.440**
	Propiedades, planta y equipo	0	16.440
	Ganancias acumuladas	**16.440**	**164.400**
	Propiedades, planta y equipo	0	164.400
	Pasivos por impuestos diferidos	16.440	0
3810	**De propiedades, planta y equipo**	**457.400**	**0**
381068	Minas y canteras	457.400	0
	Sumas iguales	638.240	638.240

Semovientes (Ganado vacuno)

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1584	**Semovientes**	**0**	**814.899**
158405	Ganado vacuno	0	814.899
1597	**Amortización acumulada**	**389.654**	**0**
159715	Semovientes	389.654	0
	Semovientes	**45.000**	**15.000**
	Ganado vacuno	45.000	0
	Amortización - Semovientes	0	15.000
	Semovientes	**769.899**	**374.654**
	Ganado vacuno	769.899	0
	Amortización - Semovientes	0	374.654
	Sumas iguales	1.204.553	1.204.553

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Semovientes	**104.755**	**0**
	Ganado vacuno	104.755	0
	Impuestos diferidos	**0**	**15.217**

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Activos biológicos	0	15.217
	Ganancias acumuladas	**15.217**	**104.755**
	Activos biológicos	0	104.755
	Pasivos por impuestos diferidos	15.217	0
	Sumas iguales	119.972	119.972

7.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES[145]

Las NIIF completas permiten usar el modelo de revaluación para medir propiedades, planta y equipo tras el reconocimiento inicial. La NIIF para las PYMES no.

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

Para conocer las diferencias relacionadas con las pruebas de deterioro del valor, véase el Módulo 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

8. ARRENDAMIENTOS

8.1. Valor en libros bajo PCGA locales

El 1º de noviembre de 2012 la entidad MCRD suscribió un contrato de arrendamiento financiero, con el propósito de adquirir un vehículo productivo especializado, bajo las siguientes condiciones:

Detalles del Contrato de Leasing Financiero contabilizado como Operativo (bajo PCGA locales):	
Tipo de activo	**Vehículo**
Valor razonble	**$75.000,000**

145 Módulo 17: Propiedades, planta y equipo. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Versión 2010-1.

Detalles del Contrato de Leasing Financiero contabilizado como Operativo (bajo PCGA locales):	
Plazo del contrato (meses)	**36**
Fecha de inicio del contrato	**1-nov-12**
Cuota mensual	**$2.750,000**
Tasa de interés	**1,20%**
Opción de compra	**1%**
Vida económica del activo (meses)	**36**

Para efectos del reconocimiento y medición contable de este arrendamiento financiero (1º de noviembre de 2012) la Entidad MCRD aplicó el artículo 127-1 del Estatuto Tributario Nacional (vigente en ese momento), y por tanto, le dio tratamiento de arrendamiento operativo, es decir, contabilizó todos los cánones causados hasta el 31 de diciembre de 2014 (26 cuotas) como gasto (no reconoció activo ni pasivo).

8.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, un arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como arrendamiento operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad[146]. Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato[147].

Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y pasivos en su estado de situación financiera por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si este fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y acuerdo del arrendamiento) se añadirá al importe reconocido como activo[148].

146 Párrafo 20.4 de la NIIF para las PYMES.

147 Párrafo 20.5 de la NIIF para las PYMES.

148 Párrafo 20.9 de la NIIF para las PYMES.

El valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe calcularse utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Si no se puede determinar, se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario[149].

El arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente utilizando el método del interés efectivo. El arrendatario distribuirá la carga financiera a cada periodo a lo largo del plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Un arrendatario cargará las cuotas contingentes como gastos en los periodos en los que se incurran[150].

Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección correspondiente de esta NIIF para ese tipo de activo, es decir, la Sección 17 - Propiedades, Planta y Equipo[151].

Con base en lo anterior, para la elaboración del ESFA, bajo la NIIF para las PYMES no se considerará lo consagrado en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario Nacional; en su lugar, y bajo el entendido de que el arrendamiento se clasifica como financiero toda vez que al final del plazo del contrato se transfiere la propiedad del activo al arrendatario (se transfiere –al arrendatario– sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad).

En este sentido, la entidad MCRD aplica de forma retroactiva los requerimientos de la Sección 20 – Arrendamientos, de la NIIF para las PYMES, así:

1. Cálculo del valor presente del contrato:

No. Cuota	Valor futuro	Valor actual	Fórmula Excel
1	2.750,000	2.717,391	2.717,391
2	2.750,000	2.685,169	2.685,169
3	2.750,000	2.653,329	2.653,329

149 Párrafo 20.10 de la NIIF para las PYMES.

150 Párrafo 20.11 de la NIIF para las PYMES.

151 Párrafo 20.12 de la NIIF para las PYMES.

1. Cálculo del valor presente del contrato:

No. Cuota	Valor futuro	Valor actual	Fórmula Excel
10	2.750,000	2.440,774	2.440,774
20	2.750,000	2.166,319	2.166,319
30	2.750,000	1.922,726	1.922,726
34	2.750,000	1.833,138	1.833,138
35	2.750,000	1.811,402	1.811,402
36	3.500,000	2.278,083	2.278,083
	VPN	**80.494,613**	**80.494,613**

2. Determinación de una tasa de interés constante para el arrendatario para causar los intereses sobre la deuda:

Periodo	Flujos
0	75.000,000
1	(2.750,000)
2	(2.750,000)
3	(2.750,000)
10	(2.750,000)
20	(2.750,000)
30	(2.750,000)
34	(2.750,000)
35	(2.750,000)
36	(3.500,000)
TIR	1,619%

3. Cálculo de los intereses y saldo del pasivo financiero en el arrendatario:

Meses		Saldo inicial	Intereses	Pagos	Saldo final
1	nov-12	$75.000,000	$1.214,338	(2.750,000)	$73.464,338
2	dic-12	$73.464,338	$1.189,474	(2.750,000)	$71.903,812
3	ene-13	$71.903,812	$1.164,207	(2.750,000)	$70.318,019
14	dic-13	$52.977,051	$857,761	(2.750,000)	$51.084,811
26	dic-14	$28.134,884	$455,537	(2.750,000)	$25.840,421
34	ago-15	$8.704,602	$140,938	(2.750,000)	$6.095,540
35	sep-15	$6.095,540	$98,694	(2.750,000)	$3.444,234
36	oct-15	$3.444,234	$55,766	(3.500,000)	-$0,000

4. Cálculo del importe de la Depreciación Acumulada a 31 de diciembre de 2014:

Meses		Importe Depreciable	Depreciación mensual	Depreciación acumulada	Valor en libros
1	nov-12	$75.000,000	$2.083,333	2.083,333	72.916,667
2	dic-12	$75.000,000	$2.083,333	4.166,667	70.833,333
3	ene-13	$75.000,000	$2.083,333	6.250,000	68.750,000
14	dic-13	$75.000,000	$2.083,333	29.166,667	45.833,333
26	dic-14	$75.000,000	$2.083,333	54.166,667	20.833,333

En conclusión, en el ESFA la entidad MCRD hará los siguientes reconocimientos:

Propiedades, planta y equipo – Vehículos: $75.000,000
Depreciación acumulada –PPyE– Vehículos: $54.166,667
Pasivo financiero: $25.840,421
Ganancias acumuladas: $5.007,088.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[152]. Ver Referencia 61 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

152 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

8.3. Comprobante contable de convergencia

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Flota y equipo de transporte	**75.000**	**54.167**
	Camiones, volquetas y furgones	75.000	0
	Depreciación - Flota y equipo de transporte	0	54.167
	Impuestos diferidos	**501**	**0**
	Propiedades, planta y equipo	501	0
	Compañías de financiamiento	**0**	**25.840**
	Contratos de arrendamiento financiero (leasing)	0	25.840
	Ganancias acumuladas	**5.007**	**501**
	Propiedades, planta y equipo	5.007	0
	Activos por impuestos diferidos	0	501
	Sumes iguales	80.508	80.508

8.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES[153]

La NIIF para las PYMES no requiere que un arrendador o arrendatario reconozcan los pagos de un arrendamiento operativo de forma lineal si los pagos al arrendador están estructurados de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (en función de índices o estadísticas publicados) para compensar los incrementos de costo por inflación esperados del arrendador. Esta excepción a la base lineal no está incluida en la NIC 17 Arrendamientos.

153 Módulo 20: Arrendamientos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Versión 2010-7.

9. ACTIVOS INTANGIBLES

9.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Costo	Amortización	Valor en libros PCGA locales
16	**Intangibles**			
1605	**Crédito mercantil**	**524.000**	**183.400**	**340.600**
160510	Adquirido o comprado	524.000	183.400	340.600
1610	**Marcas**	**1.400.000**	**770.000**	**630.000**
161010	Formadas	1.400.000	770.000	630.000
1615	**Patentes**	**900.000**	**180.000**	**720.000**
161505	Adquiridas	900.000	180.000	720.000
1620	**Concesiones y franquicias**	**1.850.000**	**555.000**	**1.295.000**
162005	Concesiones	1.850.000	555.000	1.295.000
1625	**Derechos**	**2.000.000**	**0**	**2.000.000**
162515	En fidecomisos inmobiliarios	2.000.000	0	2.000.000
	Totales	6.674.000	1.688.400	4.985.600

9.1.1. 160510 – Crédito mercantil (Adquirido): Corresponde al valor adicional pagado por la entidad MCRD para adquirir la compañía Manufacturamos S. A. (Fecha de compra: 1º de enero de 2008), sobre el valor convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable. La entidad MCRD ha venido amortizando este crédito mercantil de forma lineal con base en una vida útil de veinte años.

9.1.2. 161010 – Marcas (Formadas): En esta cuenta la entidad MCRD registró el costo de producción (interno) para la formación de una marca que se encuentra debidamente registrada. La entidad MCRD ha venido amortizando esta marca de forma lineal con base en una vida útil de veinte años a partir del 1º de enero de 2004.

9.1.3. 161505 – Patentes (Adquiridas): En esta cuenta la entidad MCRD registró el costo de adquisición de una patente que se encuentra debidamente registrada. La entidad MCRD ha venido amortizando esta patente de forma lineal con base en una vida útil de diez años a partir del 1º de enero de 2013.

9.1.4. 162005 – Concesiones: Corresponde al privilegio (derecho) concedido a la entidad MCRD por una empresa del Estado para operar un servicio público domiciliario por un lapso de veinte años a partir del 1º de enero de 2009. La entidad MCRD ha venido amortizando esta concesión de forma lineal.

9.1.5. 162515 – Derechos (En fideicomisos inmobiliarios): En esta cuenta la entidad MCRD registró un contrato fiduciario mediante el cual le transfirió un bien inmueble a una entidad fiduciaria para que lo administre y desarrolle un proyecto inmobiliario de acuerdo con las instrucciones señaladas en el contrato. La entidad MCRD es fideicomitente y beneficiario a la vez. El contrato fiduciario se perfeccionó el 30 de diciembre de 2014. El valor del inmueble se determinó mediante avalúo técnico en la fecha del contrato.

9.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Según la NIIF para las PYMES, un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando[154]:

a. es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o

b. surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

9.2.1. Crédito mercantil (Adquirido): Bajo la NIIF para las PYMES, una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones

154 Párrafo 18.2 de la NIIF para las PYMES.

de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, la adquirida. La fecha de adquisición es aquella en la que la adquirente obtiene el control efectivo sobre la adquirida[155].

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, la plusvalía (goodwill)[156] se define como los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

La adquirente, en la fecha de adquisición[157]:

a. reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, y

b. medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo este el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14.

Para la elaboración del ESFA, la entidad MCRD ha decidido hacer uso de la exención contenida en el literal a) del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES, que indica lo siguiente:

Combinaciones de negocios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 - Combinaciones de Negocios y Plusvalía, a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta NIIF. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.

155 Párrafo 19.3 de la NIIF para las PYMES.

156 La plusvalía o goodwill no debe confundirse con el término crédito mercantil, ya que este se establece a partir de la diferencia entre el valor razonable de las contraprestaciones transferidas y el valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos adquiridos (patrimonio). El crédito mercantil es la diferencia entre la suma del efectivo entregado y el valor asignado a otras partidas no monetarias transferidas en la adquisición, y el valor en libros de los activos y pasivos adquiridos (valor intrínseco del patrimonio). Pág. 49, Aplicación por primera vez de las NIIF – NIIF plenas y NIIF PYMES – Guía práctica. Vásquez Bernal, Ricardo; Franco Franco, Wilmar. Legis. 2014.

157 Párrafo 19.22 de la NIIF para las PYMES.

Con base en esta decisión, la entidad MCRD reconocerá en el ESFA la plusvalía por el valor en libros determinado bajo los PCGA locales; por tanto, no realizará ningún ajuste a este importe. En este caso no se genera impuesto diferido.

9.2.2. Marcas (Formadas): Bajo la NIIF para las PYMES, una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta NIIF[158].

Como ejemplo de la aplicación del párrafo anterior, una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:

a. Generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares[159]. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, en el ESFA se dará de baja en cuentas el costo y la amortización acumulada de esta marca (formada), dado que no cumple con las condiciones para ser reconocida como un activo intangible.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[160]. Ver Referencia 62 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

9.2.3. Patentes (Adquiridas): En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, método de amortización, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES. Debido a esta razón en el ESFA no se realizará ningún ajuste. En este caso no se genera impuesto diferido.

158 Párrafo 18.14 de la NIIF para las PYMES.

159 Párrafo 18.15 (a) de la NIIF para las PYMES.

160 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

9.2.4. Concesiones: Bajo la NIIF para las PYMES, el operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) de cobrar a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo intangible, seguirá lo dispuesto en la Sección 18[161].

Sin embargo, la entidad MCRD decide hacer uso de la exención señalada en el literal (i) del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES, que establece lo siguiente: No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta NIIF.

De acuerdo con lo anterior, en el ESFA la entidad MCRD reconocerá la concesión por el valor en libros bajo PCGA locales. En este caso no se genera impuesto diferido.

9.2.5. Derechos (En fideicomisos inmobiliarios): En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer uso de la exención de tomar la revaluación bajo PCGA locales como costo atribuido (el último avalúo realizado sobre este bien inmueble data del 30 de diciembre de 2014). En este caso no se genera impuesto diferido.

161 Párrafo 34.15 de la NIIF para las PYMES.

9.3. Comprobantes contables de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1605	**Crédito mercantil**	**0**	**524.000**
160510	Adquirido o comprado	0	524.000
1610	**Marcas**	**0**	**1.400.000**
161010	Formadas	0	1.400.000
1615	**Patentes**	**0**	**900.000**
161505	Adquiridas	0	900.000
1620	**Concesiones y franquicias**	**0**	**1.850.000**
162005	Concesiones	0	1.850.000
1625	**Derechos**	**0**	**2.000.000**
162515	En fidecomisos inmobiliarios	0	2.000.000
1698	**Depreciación y/o amortización acumulada**	**1.688.400**	**0**
169805	Crédito mercantil	183.400	0
169810	Marcas	770.000	0
169815	Patentes	180.000	0
169820	Concesiones	555.000	0
	Plusvalía	**707.400**	**366.800**
	Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	524.000	183.400
	Amortización acumulada - Plusvalía	183.400	183.400
	Marcas	**1.400.000**	**770.000**
	Formadas	1.400.000	0
	Amortización acumulada - Marcas	0	770.000
	Patentes	**900.000**	**180.000**
	Adquiridas	900.000	0
	Amortización acumulada - Patentes	0	180.000
	Concesiones y franquicias	**1.850.000**	**555.000**
	Concesiones	1.850.000	0
	Amortización acumulada - Concesiones	0	555.000
	Derechos	**2.000.000**	**0**
	En fidecomisos inmobiliarios	2.000.000	0
	Sumas iguales	8.545.800	8.545.800

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Marcas	**770.000**	**1.400.000**
	Formadas	0	1.400.000
	Amortización acumulada - Marcas	770.000	0
	Impuestos diferidos	**63.000**	**0**
	Activos intangibles	63.000	0
	Ganancias acumuladas	**1.400.000**	**833.000**
	Activos intangibles	1.400.000	770.000
	Activos por impuestos diferidos	0	63.000
	Sumas iguales	2.233.000	2.233.000

9.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES[162]

Las NIIF completas requieren que todos los costos de investigación sean considerados como gasto cuando se producen, pero los costos de desarrollo incurridos después de que el proyecto ha sido considerado comercialmente viable, deben ser capitalizados. *La NIIF para las PYMES* requiere que todos los costos de investigación y desarrollo se reconozcan como gastos.

Las NIIF completas suponen que el criterio fiable de reconocimiento de la medición siempre se cumple para los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. *La NIIF para las PYMES* proporciona una excepción para un activo intangible adquirido en una combinación de negocios que surge de derechos legales u otros derechos contractuales cuando su valor razonable no se puede medir de forma fiable, ya sea porque no es separable de la plusvalía o porque es separable de la plusvalía, pero no existe ningún historial ni evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y estimar el valor razonable de otra manera dependería de variables que no se pueden medir.

Las NIIF completas requieren que los activos intangibles de vida útil indefinida se contabilicen al costo histórico menos las pérdidas por deterioro del valor, si las hubiere. *La NIIF para las PYMES* considera que todos los activos intangibles (incluidos

162 Módulo 19: Activos intangibles diferentes de la plusvalía. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Versión 2010-9.

los activos intangibles de vida útil indefinida) tienen una vida útil finita. Requiere que se amorticen todos los activos intangibles (incluidos los activos intangibles de vida útil indefinida).

Las NIIF completas permiten usar el modelo de revaluación para medir activos intangibles tras el reconocimiento inicial. *La NIIF para las PYMES* no.

Las NIIF completas requieren una revisión anual del valor residual, la vida útil y el método de amortización de los activos intangibles. *La NIIF para las PYMES* requiere una revisión solo si hay algún indicio de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha anual sobre la que se haya informado.

Las NIIF completas (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales)* permiten elegir los métodos para la contabilización de activos intangibles adquiridos mediante subvenciones del gobierno. *La NIIF para las PYMES* (véase la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno)* establece un único método para contabilizar las subvenciones del Gobierno.

10. ACTIVOS DIFERIDOS

10.1. Valor en libros bajo PCGA locales

Nivel	Código	Cuenta	Saldos PCGA
2	**17**	**Diferidos**	**6.694.010**
4	**1705**	**Gastos pagados por anticipado**	**1.258.240**
6	170510	Honorarios	660.000
6	170520	Seguros y fianzas	315.000
6	170545	Suscripciones	28.500
6	170595	Otros	254.740
4	**1710**	**Cargos diferidos**	**5.435.770**
6	171004	Organización y preoperativos	1.456.000
6	171016	Programas para computador (software)	1.011.500
6	171020	Útiles y papelería	224.890
6	171024	Mejoras a propiedades ajenas	896.540
6	171032	Entrenamiento de personal	621.970
6	171044	Publicidad, propaganda y promoción	1.224.870

10.1.1. 170510 – Gastos pagados por anticipado (Honorarios): Corresponde al anticipo otorgado a una firma de abogados el 1º de diciembre de 2014 con el propósito de que represente a la entidad MCRD en un proceso de responsabilidad civil extracontractual. Al 31 de diciembre de 2014 la firma de abogados no había desplegado ninguna actividad sustancial dentro del proceso jurídico.

10.1.2. 170520 – Gastos pagados por anticipado (Seguros y fianzas): Corresponde al valor neto de las pólizas de seguros tomadas por la entidad MCRD. En cualquier evento la entidad MCRD puede solicitar la devolución del importe no causado (por terminación anticipada) o la imputación del saldo neto en determinada fecha a una nueva póliza, es decir, la entidad MCRD puede recuperar el valor de las pólizas de seguro.

10.1.3. 170545 – Gastos pagados por anticipado (Suscripciones): Corresponde al valor pagado por anticipado sobre las suscripciones que tiene la entidad MCRD tales como periódicos, revistas, magazines, publicaciones jurídicas, contables, tributarias, etc.

10.1.4. 170595 – Gastos pagados por anticipado (Otros): Corresponde a anticipos de gastos de viaje[163] que a 31 de diciembre de 2014 no se habían legalizado. Dentro del saldo de esta cuenta existe un importe de $100.000 que está a cargo del gerente general, quien manifestó haber incurrido en los gastos, pero no contar con los soportes pertinentes. Ante este tipo de eventos la entidad MCRD asume el gasto y el efecto tributario derivado de la no deducibilidad de estas erogaciones.

10.1.5. 171004 – Cargos diferidos (Organización y preoperativos): Corresponde a los desembolsos incurridos por la entidad MCRD en la etapa de organización y preparación de un proyecto cuya factibilidad aún es incierta. Los desembolsos incluyen salarios, honorarios, gastos de representación, gastos de viaje, papelería, etc. La entidad MCRD los amortiza a cinco años.

163 Bajo PCGA locales la entidad debió reconocer estos desembolsos en la cuenta 133015 – Anticipos a trabajadores.

10.1.6. 171016 – Cargos diferidos (Programas para computador - Software): Corresponde al saldo neto de los programas para computador de uso administrativo y misional. La entidad MCRD los amortiza a tres años.

10.1.7. 171020 – Cargos diferidos (Útiles y papelería): Corresponde al saldo neto de los útiles de papelería. La entidad MCRD amortiza estos cargos diferidos en la medida en la que se consume la papelería.

10.1.8. 171024 – Cargos diferidos (Mejoras a propiedades ajenas): Corresponde al saldo neto de las mejoras realizadas sobre propiedades ajenas. Este valor refleja razonablemente el importe de las mejoras.

10.1.9. 171032 – Cargos diferidos (Entrenamiento de personal): Corresponde al saldo neto de los desembolsos incurridos por la entidad para dar cumplimiento al programa de capacitación de la entidad MCRD. La entidad MCRD los amortiza en tres años.

10.1.10. 171032 – Cargos diferidos (Publicidad, propaganda y promoción): Corresponde al saldo neto de los desembolsos incurridos por la entidad MCRD para promocionar sus productos. La entidad MCRD los amortiza en cuatro años.

10.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Según la NIIF para las PYMES, un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos[164].

Así mismo, la NIIF para las PYMES indica que el reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

a. es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y

164 Párrafo 2.15 (a) de la NIIF para las PYMES.

b. la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad[165].

Lo anterior implica que bajo la NIIF para las PYMES los desembolsos reconocidos en el grupo 17 – Diferidos (bajo PCGA locales), deben ser analizados exhaustivamente con el propósito de establecer si cumplen con la definición de activo y con las condiciones para su reconocimiento.

10.2.1. Gastos pagados por anticipado (Honorarios): La NIIF para las PYMES no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios[166], siempre y cuando el anticipo cumpla con la definición de activo y con las condiciones para su reconocimiento.

Bajo la NIIF para las PYMES ciertos activos (como los gastos pagados por anticipado) cuyo beneficio económico futuro consiste en la recepción de bienes o servicios no dan el derecho a recibir efectivo u otro activo financiero, de modo que tampoco son activos financieros[167].

Por tanto, el anticipo otorgado a la firma de abogados (dado que no se ha desplegado ninguna actividad sustancial dentro del proceso jurídico a 31 de diciembre de 2014) no implica ningún ajuste en el ESFA, se sigue considerando un activo bajo la categoría de gasto pagado por anticipado. En este caso no se genera impuesto diferido.

10.2.2. Gastos pagados por anticipado (Seguros y fianzas): Por las mismas razones expuestas en el numeral anterior, el valor neto de las pólizas de seguros tomadas por la entidad MCRD, no se afectará por ningún ajuste en el ESFA, se sigue considerando un activo bajo la categoría de gasto pagado por anticipado. En este caso no se genera impuesto diferido.

10.2.3. Gastos pagados por anticipado (Suscripciones): Bajo la NIIF para las PYMES, el valor pagado por anticipado sobre las suscripciones que tiene la entidad MCRD tales como periódicos, revistas, magazines, publicacio-

165 Párrafo 2.27 de la NIIF para las PYMES.

166 Párrafo 18.16 de la NIIF para las PYMES.

167 Ver ejemplo No. 10 del Módulo 11: instrumentos Financieros Básicos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Versión 2010-5.

nes jurídicas, contables, tributarias, etc., no cumple con la definición de activo (la entidad no espera obtener, en el futuro, beneficios económicos); en lugar de ello, estas transacciones en su momento debieron dar lugar al reconocimiento de gastos en el estado del resultado integral[168], por tanto, en el ESFA este importe será dado de baja en cuentas.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[169]. Ver Referencia 63 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

10.2.4. Gastos pagados por anticipado (Otros): Bajo la NIIF para las PYMES, el valor de los anticipos para gastos de viaje incurridos pero no legalizados a 31 de diciembre de 2014 por $100.000, no cumple con la definición de activo (la entidad no espera obtener, en el futuro, beneficios económicos); en lugar de ello, estas transacciones en su momento debieron dar lugar al reconocimiento de gastos en el estado del resultado integral, por tanto, en el ESFA este importe será dado de baja en cuentas.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[170]. Ver Referencia 64 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

10.2.5. 171004 – Cargos diferidos (Organización y preoperativos): Bajo la NIIF para las PYMES, el valor de los desembolsos incurridos por la entidad MCRD en la etapa de organización y preparación de un proyecto cuya factibilidad aún es incierta, no cumple con la definición de activo (la entidad no espera obtener, en el futuro, beneficios económicos); en lugar de ello, estas transacciones en su momento debieron dar lugar al reconocimiento de gastos en el estado del resultado integral, por tanto, en el ESFA este importe será dado de baja en cuentas.

De hecho, la NIIF para las PYMES señala de forma expresa que serán tratados como gastos los desembolsos correspondientes a actividades de esta-

168 Párrafo 2.37 de la NIIF para las PYMES.

169 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

170 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

blecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir costos previos a la operación)[171].

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[172]. Ver Referencia 65 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

10.2.6. Cargos diferidos (Programas para computador - Software): En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, método de amortización, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES. Debido a esta razón en el ESFA no se realizará ningún ajuste. En este caso no se genera impuesto diferido.

El importe neto de los programas de computador (software) se reclasificará al grupo de Activos Intangibles.

10.2.7. Cargos diferidos (Útiles y papelería): Bajo la NIIF para las PYMES, el valor de los útiles de papelería, no cumple con la definición de activo (la entidad no espera obtener, en el futuro, beneficios económicos); en lugar de ello, estas transacciones en su momento debieron dar lugar al reconocimiento de gastos en el estado del resultado integral, por tanto, en el ESFA este importe será dado de baja en cuentas.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[173]. Ver Referencia 66 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

171 Párrafo 18.15 (b) de la NIIF para las PYMES.

172 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

173 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

10.2.8. Cargos diferidos (Mejoras a propiedades ajenas): Bajo la NIIF para las PYMES, el saldo neto de las mejoras realizadas sobre propiedades ajenas cumple con la definición de activo y con las condiciones para su reconocimiento; por tanto, simplemente se reclasificará a la categoría de propiedades, planta y equipo.

En la fecha de elaboración del ESFA la entidad MCRD decide hacer retroactividad. En esencia, el tratamiento dado bajo PCGA locales (costo histórico, vida útil, método de amortización/depreciación, etc.) coincide con la NIIF para las PYMES. En este caso no se genera impuesto diferido.

10.2.9. 171032 – Cargos diferidos (Entrenamiento de personal): Bajo la NIIF para las PYMES, el valor de los desembolsos incurridos por la entidad MCRD para dar cumplimiento al programa de capacitación de la entidad MCRD, no cumple con la definición de activo (la entidad no espera obtener, en el futuro, beneficios económicos); en lugar de ello, estas transacciones en su momento debieron dar lugar al reconocimiento de gastos en el estado del resultado integral; por tanto, en el ESFA este importe será dado de baja en cuentas.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[174]. Ver Referencia 67 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

10.2.10. 171032 – Cargos diferidos (Publicidad, propaganda y promoción): Corresponde al saldo neto de los desembolsos incurridos por la entidad MCRD para promocionar sus productos. La entidad MCRD los amortiza en cuatro años.

174 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

10.3. Comprobante contable de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Construcciones y edificaciones	**896.540**	**0**
	Bodegas - Mejoras en propiedades ajenas	896.540	0
	Programas para computador	**1.011.500**	**0**
	Software	1.011.500	0
1705	**Gastos pagados por anticipado**	**0**	**1.258.240**
170510	Honorarios	0	660.000
170520	Seguros y fianzas	0	315.000
170545	Suscripciones	0	28.500
170595	Otros	0	254.740
1710	**Cargos diferidos**	**0**	**5.435.770**
171004	Organización y preoperativos	0	1.456.000
171016	Programas para computador (software)	0	1.011.500
171020	Útiles y papelería	0	224.890
171024	Mejoras a propiedades ajenas	0	896.540
171032	Entrenamiento de personal	0	621.970
171044	Publicidad, propaganda y promoción	0	1.224.870
	Gastos pagados por anticipado	**1.258.240**	**0**
	Honorarios	660.000	0
	Seguros y fianzas	315.000	0
	Suscripciones	28.500	0
	Otros	254.740	0
	Cargos diferidos	**5.435.770**	**1.908.040**
	Organización y preoperativos	1.456.000	0
	Programas para computador (software)	1.011.500	1.011.500
	Útiles y papelería	224.890	0
	Mejoras a propiedades ajenas	896.540	896.540
	Entrenamiento de personal	621.970	0
	Publicidad, propaganda y promoción	1.224.870	0
	Sumas iguales	8.602.050	8.602.050

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Gastos pagados por anticipado	**0**	**128.500**
	Suscripciones	0	28.500
	Otros	0	100.000
	Cargos diferidos	**0**	**3.527.730**
	Organización y preoperativos	0	1.456.000
	Útiles y papelería	0	224.890
	Entrenamiento de personal	0	621.970
	Publicidad, propaganda y promoción	0	1.224.870
	Impuestos diferidos	**1.243.118**	**0**
	Gastos pagados por anticipado y otros activos	1.243.118	0
	Ganancias acumuladas	**3.656.230**	**1.243.118**
	Gastos pagados por anticipado y otros activos	3.656.230	0
	Activos por impuestos diferidos	0	1.243.118
	Sumas iguales	4.899.348	4.899.348

10.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

La NIIF para las PYMES y las NIIF plenas establecen principios similares para reconocimiento y medición de los *gastos pagados por anticipado.*

11. OTROS ACTIVOS

11.1. Valor en libros bajo PCGA locales

11.1.1. 180505 – Bienes de arte y cultura: Corresponde al costo de adquisición de un grupo de pinturas poseído por la entidad MCRD con propósitos decorativos, es decir, de estas no se espera percibir beneficios económicos futuros (la entidad no tiene la intención de venderlas). Con base en el avalúo de un perito se registró una valorización de $150.000.

11.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Según la NIIF para las PYMES, un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos[175].

Así mismo, la NIIF para las PYMES indica que el reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

a. es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y

b. la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad[176].

Lo anterior implica que bajo la NIIF para las PYMES los desembolsos reconocidos en la cuenta 1805 – Bienes de arte y cultura (bajo PCGA locales), deben ser analizados exhaustivamente con el propósito de establecer si cumplen con la definición de activo y con las condiciones para su reconocimiento.

11.2.1. Bienes de arte y cultura: Bajo la NIIF para las PYMES, el valor del grupo de pinturas poseído por la Entidad MCRD con propósitos decorativos (incluida la valorización), no cumple con la definición de activo (la entidad no espera obtener, en el futuro, beneficios económicos); en lugar de ello, estas transacciones en su momento debieron dar lugar al reconocimiento de gastos en el estado del resultado integral; por tanto, en el ESFA este importe será dado de baja en cuentas.

Según la NIIF para las PYMES, la base fiscal de un activo iguala al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa. Si la recuperación del activo mediante la venta no incrementa las ganancias fiscales, la base fiscal se considerará

175 Párrafo 2.15 (a) de la NIIF para las PYMES.

176 Párrafo 2.27 de la NIIF para las PYMES.

igual al importe en libros[177]. Puesto que la entidad MCRD no tiene la intención de vender las pinturas, en la fecha de elaboración del ESFA, la base fiscal de la partida se considera igual a su importe en libros.

11.3. Comprobante contable de convergencia

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
1805	**Bienes de arte y cultura**	**0**	**850.000**
180505	Obras de arte	0	850.000
1995	**De otros activos**	**0**	**150.000**
199505	Bienes de arte y cultura	0	150.000
	Ganancias acumuladas	**850.000**	**0**
	Gastos pagados por anticipado y otros activos	850.000	0
3895	**De otros activos**	**150.000**	**0**
389505	Bienes de arte y cultura	150.000	0
	Sumas iguales	1.000.000	1.000.000

11.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

La NIIF para las PYMES y las NIIF plenas establecen principios similares para reconocimiento y medición de los Otros activos.

177 Párrafo 29.12 (a) de la NIIF para las PYMES.

II. PASIVO

ENTIDAD MCRD
BALANCE GENERAL
A 31 de diciembre de 2014

PASIVO

Obligaciones financieras		**2.000.000**
Bancos nacionales	2.000.000	
Proveedores		**17.101.040**
Nacionales	13.229.820	
Del exterior	3.871.220	
Cuentas por pagar		**10.889.090**
Costos y gastos por pagar	4.349.460	
Dividendos o participaciones por pagar	2.245.000	
Retención en la fuente	1.174.850	
Impuesto a las ventas retenido	824.100	
Acreedores varios	2.295.680	
Impuestos, gravámemes y tasas		**4.605.805**
De renta y complementarios	2.300.430	
Impuesto sobre las ventas por pagar	686.685	
De industria y comercio	963.800	
De renta para la equidad - CREE	654.890	
Obligaciones laborales		**6.492.370**
Cesantías consolidadas	2.890.450	
Intereses sobre cesantías	456.320	
Vacaciones consolidadas	3.145.600	
Pasivos estimados y provisiones		**1.142.780**
Para costos y gastos	710.000	
Para mantenimiento y reparaciones	432.780	
Diferidos		**1.360.000**

ENTIDAD MCRD BALANCE GENERAL A 31 de diciembre de 2014		
Ingresos recibidos por anticipado	1.360.000	
PASIVO CORRIENTE		**43.591.085**
Obligaciones financieras		**8.000.000**
Bancos nacionales	8.000.000	
Cuentas por pagar		**9.000.000**
Deudas con accionistas o socios	9.000.000	
Pasivos estimados y provisiones		**8.500.000**
Para contingencias	8.500.000	
Diferidos		**2.040.000**
Ingresos recibidos por anticipado	2.040.000	
PASIVO NO CORRIENTE		**27.540.000**
TOTAL PASIVO		**71.131.085**

1. OBLIGACIONES FINANCIERAS

1.1. Valor en libros bajo PCGA locales

1.1.1. 210505 – Bancos nacionales (Pagarés): El 1º de enero de 2014, un banco nacional le otorgó a la entidad MCRD un préstamo bajo las siguientes condiciones: i) Capital: $10.000.000; ii) Plazo: Cinco años; iii) Tasa de interés: 8% fija, se paga anualmente por periodo vencido. La tasa de mercado para préstamos similares a cinco años es del 8% por ciento anual. El banco le cobró a la entidad MCRD $35.000 por concepto de costos de administración.

1.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Según la NIIF para las PYMES, un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio de otra[178].

Como se evidencia, el préstamo bancario contraído el 1º de enero de 2014 es un instrumento financiero básico que está dentro del alcance de la Sección 11 de la NIIF para las PYMES[179]. Esta misma Sección prevé que se aplique el modelo de costo amortizado a todos los instrumentos financieros básicos[180].

Bajo la NIIF para las PYMES, al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero[181], una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación[182]. Por tanto, en el reconocimiento inicial del préstamo bancario debe tenerse en cuenta el importe de $35 por concepto de costos de administración.

Según la NIIF para las PYMES, al final de cada periodo sobre el que se informa[183], una entidad medirá los instrumentos financieros (sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición) al costo amortizado[184] utilizando el método del interés efectivo[185].

178 Párrafo 11.3 de la NIIF para las PYMES.

179 Párrafo 11.4 de la NIIF para las PYMES.

180 Párrafo 11.5 de la NIIF para las PYMES.

181 Párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES.

182 Según el párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES, una transacción de financiación puede tener lugar en relación a la venta de bienes o servicios, por ejemplo, si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar.

183 Párrafo 11.14 (a) de la NIIF para las PYMES.

184 Párrafo 11.15 de la NIIF para las PYMES.

185 Párrafo 11.16 de la NIIF para las PYMES.

Con base en lo anterior, los pasos para reconocer y medir bajo la NIIF para las PYMES el préstamo bancario es el siguiente:

a. Establecer los flujos de efectivo asociados al préstamo bancario:

Periodo	Año	Flujo
0	1-ene-14	$ 9.965.000
1	2014	$ (1.200.000)
2	2015	$ (1.200.000)
3	2016	$ (1.200.000)
4	2017	$ (1.200.000)
5	2018	$ (11.200.000)

En el reconocimiento inicial del préstamo bancario, la entidad MCRD debe considerar el importe de $35.000 por concepto de costos de administración, por tanto, el importe del préstamo al inicio de este debió contabilizarse por $9.965.000.

b. Hallar la tasa de interés efectiva (TIR):

Periodo	Año	Flujo
0	1-ene-14	$ 9.965.000
1	2014	$ (1.200.000)
2	2015	$ (1.200.000)
3	2016	$ (1.200.000)
4	2017	$ (1.200.000)
5	2018	$ (11.200.000)

b) Determinación de la TIR

12,097%

c. Calcular el costo amortizado:

Periodo	Año	Saldo inicial	Intereses con tasa del 12,097%	Pagos	Saldo final
1	**2014**	**$ 9.965.000,000**	**$ 1.205.498,697**	**$ (1.200.000,000)**	**$ 9.970.498,697**
2	2015	$ 9.970.498,697	$ 1.206.163,893	$ (1.200.000,000)	$ 9.976.662,590
3	2016	$ 9.976.662,590	$ 1.206.909,559	$ (1.200.000,000)	$ 9.983.572,148

Periodo	Año	Saldo inicial	Intereses con tasa del 12,097%	Pagos	Saldo final
4	2017	$ 9.983.572,148	$ 1.207.745,431	$ (1.200.000,000)	$ 9.991.317,579
5	2018	$ 9.991.317,579	$ 1.208.682,421	$ (11.200.000,000)	$ -

La tasa de interés efectiva de 12,097% (redondeada) es la tasa que descuenta los flujos de efectivo esperados del préstamo por pagar al importe en libros inicial de $9.965.000.

Entonces, el costo amortizado del préstamo bancario a 31 de diciembre de 2014 debe reconocerse en el ESFA por $9.970.499. Esto implica un ajuste de $30.000, que corresponde precisamente a la medición al costo amortizado (bajo PCGA locales el importe del préstamo en la misma fecha era de $10.000.000).

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[186]. Ver Referencia 69 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

1.3. Comprobante contable de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
2105	**Bancos nacionales**	**10.000.000**	**0**
210510	Pagarés	10.000.000	0
	Bancos nacionales	**0**	**10.000.000**
	Pagarés	0	10.000.000
	Sumas iguales	10.000.000	10.000.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Bancos nacionales	**29.501**	**0**
	Pagarés	29.501	0
	Impuestos diferidos	**0**	**10.030**
	Pasivos financieros	0	10.030

186 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Ganancias acumuladas	**10.030**	**29.501**
	Pasivos financieros	0	29.501
	Pasivos por impuestos diferidos	10.030	0
	Sumas iguales	39.532	39.532

1.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

Las diferencias que se presentan en los *Pasivos financieros* entre las NIIF plenas y la NIIF para las PYMES se presentaron en el apartado "INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO".

2. PROVEEDORES

2.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Valor en Libros - PCGA locales a 31/dic./2014
22	**Proveedores**	
2205	**Clientes**	**17.101.040**
2205	Nacionales	13.229.820
130510	Del exterior	3.871.220

2.1.1. 2205 – Proveedores: Se reconocen las obligaciones contraídas, en moneda nacional o extranjera por la entidad MCRD como proveedores para la adquisición de bienes y servicios tales como materiales, materias primas, equipos, suministro de servicios y contratación de obras:

2.1.1.1. 220505 – Nacionales:

Proveedores Nacionales	Saldo PCGA locales 31/12/2014	Características de la transacción
Proveedor L	4.800.000	Compra de bienes con descuentos por pronto pago.
Proveedor M	1.100.000	Compra de bienes con transacción de financiación - conociendo la tasa.
Proveedor N	6.569.820	Compra de bienes a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar al importe sin descontar.
Proveedor P	760.000	Compra de bienes con transacción de financiación - desconociendo la tasa.
Totales	**13.229.820**	

Al **proveedor L**, la entidad MCRD le compró mercancías el 30 de diciembre de 2014, aquella le ofreció un descuento por pronto pago, por efectuar el pago de contado antes de 29 días después de recibir la mercancía. El porcentaje ofrecido fue el 5%. Al 31 de diciembre de 2014 la entidad MCRD no se había tomado el descuento; que normalmente es reconocido por la entidad MCRD como un ingreso financiero en la cuenta contable 421040 - Descuentos comerciales condicionados.

Los demás proveedores que conforman el saldo total de la cuenta 220505 – Nacionales, en su mayoría, se esperan pagar dentro de los plazos normales pactados.

Al **proveedor M**, la entidad MCRD compró el 31 de agosto de 2014 productos terminados, el proveedor le concedió un plazo de pago de 14 meses. El valor de compra (incluida la financiación) fue de $1.000.000. Este plazo es superior a los términos comerciales normales de pago en el sector. El precio de contado de la mercancía era de $973.473,2.

Al **proveedor N**, la entidad MCRD le compró bienes el 1º de diciembre de 2014, este le concedió para el pago 60 días, entendiendo que es una transacción que se lleva a cabo en términos comerciales normales del sector.

Al **proveedor P**, la entidad MCRD le compró bienes el 31 de marzo de 2014, este le concedió un plazo de pago de 16 meses, y la compra se realizó por un valor de $760.000. Este plazo es superior a los términos comerciales normales de pago en el sector, pero como no ha financiado en el pasado la compra de mercancías no fabricadas, no acordó con el proveedor pagarle intereses.

2.1.1.2. 225010 – Del exterior:

Fecha de reconocimiento:	12/12/14
TRM 12/12/2014:	$ 1.935,61
Monto en dólares americanos	USD 2.000.000
Monto en pesos colombianos 12/12/2014 - en miles:	3.871.220

Al **proveedor Z**, la entidad MCRD le compró bienes el 12 de diciembre de 2014, por un monto de USD 2.000.000 y este le concedió para el pago un plazo de 60 días, entendiendo que es una transacción que se lleva a cabo en términos comerciales normales del sector. La entidad MCRD en esa fecha, recibió los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes. Para reconocer los inventarios la entidad MCRD tomó la tasa de cambio del 12 de diciembre, $1.935,61, para un valor total en miles de pesos colombianos de $3.871.220. No se actualizó por diferencia en cambio este saldo a 31 de diciembre de 2014, y la tasa de cambio del 31 de diciembre, era de $1.926,83. Al 31 de diciembre de 2014 la entidad MCRD ya había realizado los bienes comprados al proveedor Z.

2.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

2.2.1. Reconocimiento y medición de proveedores: En esencia, se deben reconocer de la misma forma como se indicó en el numeral 5.3.1 del apartado de los activos.

2.2.2. Análisis de los saldos de proveedores nacionales y del exterior

Proveedor L: Dado que es probable que la entidad MCRD (como siempre lo ha hecho) se haga acreedora al descuento, en el ESFA se disminuirá el saldo de la cuenta por pagar por el valor correspondiente al descuento por

pronto pago obtenido. Esta disminución se deberá presentar neta de la cuenta por pagar y del correspondiente costo de ventas (Ganancias acumuladas, dado que la mercancía ya fue realizada). Lo anterior, en sintonía con lo expuesto en el párrafo 13.6 de la NIIF para las PYMES[187].

Descuento por pronto pago:	5%
Valor del descuento por pronto pago:	$ 240.000

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[188]. Ver Referencia 70 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Después del análisis para la elaboración del ESFA, se estableció que los demás proveedores que conforman el saldo total de la cuenta 220505 – Nacionales, en su mayoría, se pagarán dentro de los plazos normales pactados. Por esta razón, en el ESFA estas cuentas por pagar se medirán por el importe de la factura (Ver párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES).

Proveedor M: Dado que el plazo de pago es superior a los términos comerciales normales, se medirá esta cuenta por pagar por el valor presente de los pagos futuros que efectuará la entidad MCRD. La tasa de interés para la valoración de esta transacción de financiación será la TIR, determinada comparando el precio financiado de los bienes y el precio de contado. Esta tasa de interés será empleada para la medir inicialmente la cuenta por pagar y los inventarios[189]. En la medición posterior al ESFA, la diferencia entre estos dos valores se reconocerá mensualmente como gasto.

Fecha inicial:	31/08/14
Fecha final:	31/10/15
Forma de pago:	Pago al vencimiento

187 Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición. (Subrayado fuera de texto).

188 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

189 Párrafo 23.5 (b) de la NIIF para las PYMES.

Precio de contado:	$ 973.473
Precio financiado:	$ 1.100.000
Plazo de pago (meses):	14

Con estas condiciones se determina la TIR del flujo inicial (precio de contado) y el flujo final (valor financiado) en la fecha de recepción de las mercancías de este proveedor:

Precio de contado	$ 973.473
Precio financiado	$ (1.100.000)
TIR para 14 meses:	13,00%
Tasa mensual:	0,88%

Mes	Saldo inicial	Intereses con TIR	Pagos	Saldo final	Fecha
1	973.473,20	8.533,88	-	982.007,08	30/09/14
2	982.007,08	8.608,69	-	990.615,78	31/10/14
3	990.615,78	8.684,16	-	999.299,94	30/11/14
4	999.299,94	8.760,29	-	1.008.060,23	31/12/14
5	1.008.060,23	8.837,09	-	1.016.897,32	31/01/15
6	1.016.897,32	8.914,56	-	1.025.811,87	28/02/15
7	1.025.811,87	8.992,71	-	1.034.804,58	31/03/15
8	1.034.804,58	9.071,54	-	1.043.876,12	30/04/15
9	1.043.876,12	9.151,06	-	1.053.027,19	31/05/15
10	1.053.027,19	9.231,29	-	1.062.258,47	30/06/15
11	1.062.258,47	9.312,21	-	1.071.570,68	31/07/15
12	1.071.570,68	9.393,85	-	1.080.964,53	31/08/15
13	1.080.964,53	9.476,20	-	1.090.440,73	30/09/15
14	1.090.440,73	9.559,27	(1.100.000,00)	-	31/10/15
	Totales	**126.526,80**			

Se valora la cuenta por pagar y el inventario (costos de ventas) por el valor de contado; lo anterior, porque el reconocimiento inicial del inventario bajo la NIIF para las PYMES se realiza por el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada; lo

anterior, considerando que el pago se difiere en el tiempo, por ser una transacción financiera[190].

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surgen diferencias temporarias imponibles y deducibles respectivamente[191]. Ver Referencias 71 y 72 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Proveedor N: Dado que la transacción se llevó a cabo en términos comerciales normales del sector y que esta no constituye una transacción de financiación, en el ESFA se medirá por el importe de la factura (Ver párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES)[192]. En este caso no se genera impuesto diferido.

Proveedor P: Dado que el plazo de pago es superior a los términos comerciales normales, se medirá esta cuenta por pagar por el valor presente de los pagos futuros que efectuará la entidad MCRD. La tasa de interés que será empleada para la valoración de esta transacción financiera, corresponderá a la tasa vigente en la fecha del reconocimiento inicial, para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar.

La entidad MCRD consideró que el instrumento de deuda similar debe ser semejante en lo que respecta a la moneda de transacción, plazo de financiación, calificación crediticia del prestatario, tasa de interés que el proveedor P, en circunstancias normales, pagaría sobre dicho tipo de transacción de financiación y otros factores[193]. Se determinó que la tasa vigente para este pasivo financiero, según el literal a) del párrafo 23.5 de la NIIF para las PYMES es el 14% efectiva anual.

190 Párrafo 23.5 de la NIIF para las PYMES.

191 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

192 En los casos en que los pagos correspondientes a las transacciones de compra y venta se lleven a cabo en términos comerciales normales (que podrían, por ejemplo, ser términos de crédito a 30 o 60 días según la jurisdicción o el sector), la Sección 11 permite emplear el precio de transacción (generalmente, el importe original de la factura) como una simplificación práctica, ya que es poco probable que el efecto del descuento sea significativo. Este método suele ser el adecuado para las cuentas comerciales por cobrar y por pagar a corto plazo. Módulo 11: Instrumentos Financieros Básicos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-5).

193 Módulo 11: Instrumentos Financieros Básicos. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-5).

Fecha de reconocimiento de la transacción:	31/03/14
Fecha final:	30/06/15
Plazo de pago (meses):	16
Forma de pago:	Pago al vencimiento
Precio de la transacción financiada:	$ 760.000
Tasa de mercado en la fecha del reconocimiento (EA):	14%
Tasa mensual	1,0979%
Valor presente de cobros futuros	$ 638.176

A continuación, se presenta la tabla de amortización, en donde se evidencia que el valor inicial a reconocer, corresponde al valor presente de los pagos futuros, descontados con la tasa de mercado determinada. Igualmente, se ilustra el valor que mensualmente se reconocerá por concepto de gastos en la transacción con financiación.

Mes	Saldo inicial	Intereses con TIR	Pagos	Saldo final	Fecha
1	638.175,98	7.006,44	-	645.182,42	31/03/14
2	645.182,42	7.083,36	-	652.265,79	30/04/14
3	652.265,79	7.161,13	-	659.426,92	31/05/14
4	659.426,92	7.239,75	-	666.666,67	30/06/14
5	666.666,67	7.319,23	-	673.985,90	31/07/14
6	673.985,90	7.399,59	-	681.385,49	31/08/14
7	681.385,49	7.480,83	-	688.866,32	30/09/14
8	688.866,32	7.562,96	-	696.429,28	31/10/14
9	696.429,28	7.645,99	-	704.075,28	30/11/14
10	704.075,28	7.729,94	-	711.805,22	31/12/14
11	711.805,22	7.814,80	-	719.620,02	31/01/15
12	719.620,02	7.900,60	-	727.520,62	28/02/15
13	727.520,62	7.987,34	-	735.507,96	31/03/15
14	735.507,96	8.075,03	-	743.583,00	30/04/15
15	743.583,00	8.163,69	-	751.746,68	31/05/15
16	751.746,68	8.253,32	(760.000,00)	-	30/06/15
	Totales	**121.824,02**			

Estos ajustes generan impuestos diferidos, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surgen diferencias temporarias imponibles y deducibles respectivamente[194]. Ver Referencias 73 y 74 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

Proveedor Z: Se evidencia que por omisión, no se actualizó al cierre contable anual esta cuenta por pagar reconocida en moneda extranjera. Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad: a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre[195]. Por lo anterior, se actualiza en la fecha de transición a las NIIF, la cuenta por pagar en dólares americanos por la tasa de cambio del cierre; cualquier diferencia se reconocerá contra ganancias acumuladas.

TRM 31/12/2014:	$ 1.926,83
Monto en dólares americanos	USD 2.000.000
Monto en pesos colombianos 31/12/2014 - en miles:	3.853.660

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[196]. Ver Referencia 75 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

2.3. Comprobantes contables de convergencia

Proveedor L

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
2205	**Nacionales**	**4.800.000**	**0**
220505	Nacionales	4.800.000	0
	Proveedores	**0**	**4.800.000**
	Nacionales	0	4.800.000
	Sumas iguales	4.800.000	4.800.000

194 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

195 Párrafo 30.9 de la NIIF para las PYMES.

196 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Proveedores	**240.000**	**0**
	Nacionales	240.000	0
	Impuestos diferidos	**0**	**81.600**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	0	81.600
	Ganancias acumuladas	**81.600**	**240.000**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	0	240.000
	Pasivos por impuestos diferidos	81.600	0
	Sumas iguales	321.600	321.600

Proveedor M

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
2205	**Nacionales**	**1.100.000**	**0**
220505	Nacionales	1.100.000	0
	Proveedores	**0**	**1.100.000**
	Nacionales	0	1.100.000
	Sumas iguales	1.100.000	1.100.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**11.760**	**0**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	11.760	0
	Proveedores	**126.527**	**34.587**
	Nacionales	126.527	0
	Intereses por financiación - clientes nacionales	0	34.587
	Impuestos diferidos	**0**	**43.019**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	0	43.019

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Ganancias acumuladas	**77.606**	**138.286**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	34.587	126.527
	Activos por impuestos diferidos	0	11.760
	Pasivos por impuestos diferidos	43.019	0
	Sumas iguales	215.893	215.893

Proveedor N

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
2205	**Nacionales**	**6.569.820**	**0**
220505	Nacionales	6.569.820	0
	Proveedores	**0**	**6.569.820**
	Nacionales	0	6.569.820
	Sumas iguales	6.569.820	6.569.820

Proveedor P

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
2205	**Nacionales**	**760.000**	**0**
220505	Nacionales	760.000	0
	Proveedores	**0**	**760.000**
	Nacionales	0	760.000
	Sumas iguales	760.000	760.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**25.034**	**0**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	25.034	0
	Proveedores	**121.824**	**73.629**
	Nacionales	121.824	0
	Intereses por financiación - clientes nacionales	0	73.629
	Impuestos diferidos	**0**	**41.420**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	0	41.420
	Ganancias acumuladas	**115.049**	**146.858**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	73.629	121.824
	Activos por impuestos diferidos	0	25.034
	Pasivos por impuestos diferidos	41.420	0
	Sumas iguales	261.907	261.907

Proveedor Z

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
2210	**Del exterior**	**3.871.220**	**0**
221005	Del exterior	3.871.220	0
	Proveedores	**0**	**3.871.220**
	Del exterior	0	3.871.220
	Sumas iguales	3.871.220	3.871.220

		Ajustes por Errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Proveedores	**17.560**	**0**
	Del exterior	17.560	0
	Impuestos diferidos	**0**	**5.970**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	0	5.970
	Ganancias acumuladas	**5.970**	**17.560**
	Ajustes - Errores PCGA locales	0	17.560
	Pasivos por impuestos diferidos	5.970	0
	Sumas iguales	23.530	23.530

2.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

Las diferencias que se presentan en los *Proveedores* entre las NIIF plenas y la NIIF para las PYMES se presentaron, en esencia, en el apartado "INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO".

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Valor en Libros - PCGA Locales a 31/dic/2014
23	**Cuentas por pagar**	**19.889.090**
2335	**Costos y gastos por pagar**	**4.349.460**
233515	Libros, suscripciones, periódicos y revistas	23.000
233525	Honorarios	3.450.000
233540	Arrendamientos	625.900
233555	Seguros	189.000
233570	Servicios aduaneros	61.560
2355	**Deudas con accionistas o socios**	**9.000.000**
235505	Accionistas	9.000.000
2360	**Dividendos o participaciones por pagar**	**2.245.000**

		Valor en Libros - PCGA Locales a 31/dic/2014
236005	Dividendos	2.245.000
2365	**Retención en la fuente**	**1.174.850**
236505	Salarios y pagos laborales	146.670
236510	Dividendos y/o participaciones	156.700
236515	Honorarios	389.780
236525	Servicios	145.900
236530	Arrendamientos	112.300
236540	Compras	223.500
2367	**Impuesto a las ventas retenido**	**824.100**
236710	Al régimen cómun	645.600
236720	Al régimen simplificado	178.500
2380	**Acreedores varios**	**2.295.680**
238030	Fondos de cesantías y/o pensiones	1.445.680
238095	Otros	850.000

3.1.1. 2335 - Costos y gastos por pagar: En esta cuenta la entidad MCRD registra aquellos pasivos originados por la prestación de servicios, honorarios y gastos financieros, entre otros. Todos los pasivos de esta cuenta se consideran de corto plazo y se esperan pagar dentro de los plazos normales pactados.

3.1.2. 2355 – Deudas con accionistas: El accionista mayoritario de la entidad MCRD le efectuó a esta un préstamo por $9.000.000 el 31 de marzo de 2012, sin interés. Se pactó que el préstamo se pagaría al accionista el 30 de junio de 2017. Bajo ninguna circunstancia el accionista renunciará a cobrar este importe, es decir, es seguro que para liquidar esta obligación la entidad MCRD, en el futuro, tendrá que consumir beneficios económicos.

3.1.3. 2360 – Dividendos por pagar: En esta cuenta la entidad MCRD registra el valor de los dividendos decretados por la asamblea general de accionistas y que deberán ser pagados dentro del término legal establecido, que para este caso es el 31 de mayo de 2015.

3.1.4. 2365 – Retención en la fuente: En esta cuenta la entidad MCRD registra los importes recaudados de los contribuyentes o sujetos pasivos del tributo a título de retención en la fuente a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en virtud al carácter de recaudador que las disposiciones legales vigentes le han impuesto a los entes económicos, como consecuencia del desenvolvimiento del giro normal del negocio, cuyas actividades y operaciones son objeto de gravamen.

3.1.5. 2367 – Impuesto a las ventas retenido: En esta cuenta la entidad MCRD registra el valor de las retenciones en la fuente recaudadas por el concepto del impuesto sobre las ventas, que efectúa a los responsables de dicho impuesto, cuando se adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados.

3.1.6. 2380 – Acreedores varios: En esta cuenta la entidad MCRD registra los importes por pagar a los Fondos de Pensiones y a los Fondos de Cesantías. En esta cuenta también se tiene registrada una cuenta por pagar a un acreedor, que supera los tres años de antigüedad.

3.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

3.2.1. Reconocimiento y medición de las cuentas por pagar: En esencia, se deben reconocer de la misma forma como se indicó en el numeral 5.3.1 del apartado de los activos, toda vez que cumplen con la definición de pasivo financiero. El Glosario de Términos de la NIIF para las PYMES define un pasivo financiero como un pasivo que es:

a. una obligación contractual:

   i. De entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o

   ii. De intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o (Subrayado fuera de texto).

3.2.2. Costos y gastos por pagar: De acuerdo con la NIIF para las PYMES, al reconocer inicialmente un pasivo financiero, la entidad lo medirá al precio de la

transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación[197].

Dado que estas transacciones se llevaron a cabo en términos comerciales normales del sector y que estas no constituyen transacciones de financiación, en el ESFA se medirán por el importe de la factura (Ver párrafo 11.13 de la NIIF para las PYMES). En este caso no se genera impuesto diferido.

3.2.3. Deudas con accionistas: De acuerdo con la NIIF para las PYMES, el acuerdo entre el accionista mayoritario y la entidad MCRD, constituye una transacción de financiación, por cuanto no se pactó el pago de intereses. En el ESFA, la entidad MCRD medirá el pasivo al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar, que para este caso se determinó en 11,50% EA. AV, es decir, lo medirá al costo amortizado. Las condiciones son las siguientes:

Fecha de reconocimiento de la transacción:	31/03/12
Fecha final:	30/06/17
Plazo de pago (meses):	63
Forma de pago:	Pago al vencimiento
Precio de la transacción financiada:	$ 9.000.000
Tasa de mercado en la fecha del reconocimiento (EA):	11,50%
Tasa mensual	0,9112%
Valor presente de cobros futuros	$ 5.082.173

Cálculo del costo amortizado del préstamo por pagar al accionista mayoritario:

197 Una transacción de financiación puede tener lugar en relación a la venta de bienes o servicios, por ejemplo, si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar.

Periodo	Fecha	Saldo inicial	Intereses con tasa 11,50% E.A. A.V.	Pagos	Saldo final
1	31/03/12	5.082.173	46.311	-	5.128.484
2	30/04/12	5.128.484	46.733	-	5.175.217
3	31/05/12	5.175.217	47.159	-	5.222.376
10	31/12/12	5.514.493	50.251	-	5.564.744
22	31/12/13	6.148.660	56.029	-	6.204.689
34	31/12/14	6.855.756	62.473	-	6.918.229
46	31/12/15	7.644.168	69.657	-	7.713.825
58	31/12/16	8.523.247	77.668	-	8.600.915
61	31/03/17	8.758.380	79.810	-	8.838.191
62	30/04/17	8.838.191	80.538	-	8.918.728
63	30/05/17	8.918.728	81.272	(9.000.000)	(0)

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria imponible[198]. Ver Referencia 76 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

3.2.4. Dividendos por pagar: Bajo la NIIF para las PYMES, esta partida no presenta diferencias con el tratamiento bajo los PCGA locales, dado que se pagará en el corto plazo, es decir, se medirá por el valor de la transacción. En este caso no se generó impuesto diferido.

3.2.5. Retención en la fuente: Bajo la NIIF para las PYMES, esta partida no presenta diferencias con el tratamiento bajo los PCGA locales. En este caso no se generó impuesto diferido.

3.2.6. Impuesto a las ventas retenido: Bajo la NIIF para las PYMES, esta partida no presenta diferencias con el tratamiento bajo los PCGA locales. En este caso no se generó impuesto diferido.

3.2.7. Acreedores varios: Bajo la NIIF para las PYMES, los importes por pagar a los Fondos de Pensiones y a los Fondos de Cesantías tienen el mismo tratamiento que bajo los PCGA locales.

198 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

En la elaboración del ESFA, se identificó que la cuenta por pagar al acreedor, además de superar los tres años de antigüedad, no está soportada por documentos idóneos. De acuerdo con el concepto del abogado de la entidad MCRD, sobre esta deuda ya operó el fenómeno jurídico de la prescripción de la acción de cobro. Por estas razones este importe se dará de baja en cuentas como un error bajo PCGA locales. En este caso no se genera impuesto diferido.

3.3. Comprobantes contables de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Costos y gastos por pagar	**0**	**4.349.460**
	Libros, suscripciones, periódicos y revistas	0	23.000
	Honorarios	0	3.450.000
	Arrendamientos	0	625.900
	Seguros	0	189.000
	Servicios aduaneros	0	61.560
	Deudas con accionistas o socios	**0**	**9.000.000**
	Accionistas	0	9.000.000
	Dividendos o participaciones por pagar	**0**	**2.245.000**
	Dividendos	0	2.245.000
	Retención en la fuente	**0**	**1.174.850**
	Salarios y pagos laborales	0	146.670
	Dividendos y/o participaciones	0	156.700
	Honorarios	0	389.780
	Servicios	0	145.900
	Arrendamientos	0	112.300
	Compras	0	223.500
	Impuesto a las ventas retenido	**0**	**824.100**
	Al régimen común	0	645.600
	Al régimen simplificado	0	178.500
	Acreedores varios	**0**	**2.295.680**
	Fondos de cesantías y/o pensiones	0	1.445.680

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Otros	0	850.000
2335	**Costos y gastos por pagar**	**4.349.460**	**0**
233515	Libros, suscripciones, periódicos y revistas	23.000	0
233525	Honorarios	3.450.000	0
233540	Arrendamientos	625.900	0
233555	Seguros	189.000	0
233570	Servicios aduaneros	61.560	0
2355	**Deudas con accionistas o socios**	**9.000.000**	**0**
235505	Accionistas	9.000.000	0
2360	**Dividendos o participaciones por pagar**	**2.245.000**	**0**
236005	Dividendos	2.245.000	0
2365	**Retención en la fuente**	**1.174.850**	**0**
236505	Salarios y pagos laborales	146.670	0
236510	Dividendos y/o participaciones	156.700	0
236515	Honorarios	389.780	0
236525	Servicios	145.900	0
236530	Arrendamientos	112.300	0
236540	Compras	223.500	0
2367	**Impuesto a las ventas retenido**	**824.100**	**0**
236710	Al régimen cómun	645.600	0
236720	Al régimen simplificado	178.500	0
2380	**Acreedores varios**	**2.295.680**	**0**
238030	Fondos de cesantías y/o pensiones	1.445.680	0
238095	Otros	850.000	0
	Sumas iguales	19.889.090	19.889.090

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Acreedores varios	850.000	0
	Otros	850.000	0

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Ganancias acumuladas	0	850.000
	Ajustes - Errores PCGA locales	0	850.000
	Sumas iguales	850.000	850.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Deudas con accionistas o socios	**2.081.771**	**0**
	Accionistas	2.081.771	0
	Impuestos diferidos	**0**	**707.802**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	0	707.802
	Ganancias acumuladas	**707.802**	**2.081.771**
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	0	2.081.771
	Pasivos por impuestos diferidos	707.802	0
	Sumas iguales	2.789.574	2.789.574

3.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

Las diferencias que se presentan en las *cuentas por pagar* entre las NIIF plenas y la NIIF para las PYMES se presentaron, en esencia, en el apartado "INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO".

4. IMPUESTOS, GRAVÁMENES Y TASAS

4.1. Valor en libros bajo PCGA locales

Pasivos por impuestos corrientes		Valor en libros - PCGA locales a 31/dic./2014
24	**Impuestos, gravámemes y tasas**	**4.605.805**
2404	**De renta y complementarios**	**2.300.430**
240405	Vigencia fiscal corriente	2.300.430
2408	**Impuesto sobre las ventas por pagar**	**686.685**
240805	IVA generado	1.667.450
240810	IVA descontable	980.765
2412	**De industria y comercio**	**963.800**
241205	Vigencia fiscal corriente	963.800
2495	**De renta para la equidad - CREE**	**654.890**
249510	Vigencia fiscal corriente	654.890

4.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Bajo la NIIF para las PYMES, la entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes[199].

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, la entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y tenga intención de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente[200].

En este sentido, la entidad MCRD (respecto de cada impuesto considerado individualmente) tiene el derecho exigible legalmente de compensar los activos por im-

199 Párrafo 29.4 de la NIIF para las PYMES.

200 Párrafo 29.29 de la NIIF para las PYMES.

puestos corrientes (Cuenta 1355 – Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor) con los pasivos por impuestos corrientes (Grupo 24 – Impuestos, gravámenes y tasas); además, tiene la intención de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente, así:

Pasivos por impuestos corrientes		Valor en libros - PCGA locales a 31/dic./2014
24	**Impuestos, gravámemes y tasas**	**4.605.805**
2404	**De renta y complementarios**	**2.300.430**
240405	Vigencia fiscal corriente	2.300.430
2408	**Impuesto sobre las ventas por pagar**	**686.685**
240805	IVA generado	1.667.450
240810	IVA descontable	980.765
2412	**De industria y comercio**	**963.800**
241205	Vigencia fiscal corriente	963.800
2495	**De renta para la equidad - CREE**	**654.890**
249510	Vigencia fiscal corriente	654.890

Activos por impuestos corrientes		Valor en libros - PCGA locales a 31/dic./2014
1355	**Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor**	**420.000**
135505	Anticipo de impuestos de renta y complementarios	120.000
135510	Anticipo de industria y comercio	85.000
135515	Retención en la fuente	105.000
135517	Impuesto a las ventas retenido	30.000
135520	Sobrantes de liquidación privada de impuestos	80.000

Compensación de Activos y Pasivos por impuestos corrientes		Valor en libros - PCGA locales a 31/dic./2014
24	**Impuestos, gravámemes y tasas**	**4.185.805**
2404	**De renta y complementarios**	**1.995.430**
240405	Vigencia fiscal corriente	1.995.430
2408	**Impuesto sobre las ventas por pagar**	**656.685**
240805	IVA generado	1.637.450
240810	IVA descontable	980.765

Compensación de Activos y Pasivos por impuestos corrientes		Valor en libros - PCGA locales a 31/dic./2014
2412	**De industria y comercio**	**878.800**
241205	Vigencia fiscal corriente	878.800
2495	**De renta para la equidad - CREE**	**654.890**
249510	Vigencia fiscal corriente	654.890

Estas reclasificaciones por efecto de la compensación de activos corrientes y pasivos corrientes por impuestos no genera impuesto diferido.

4.3. Comprobante contable de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor	**0**	**420.000**
	Anticipo de impuestos de renta y complementarios	0	120.000
	Anticipo de industria y comercio	0	85.000
	Retención en la fuente	0	105.000
	Impuesto a las ventas retenido	0	30.000
	Sobrantes de liquidación privada de impuestos	0	80.000
2404	**De renta y complementarios**	**2.300.430**	**0**
240405	Vigencia fiscal corriente	2.300.430	0
2408	**Impuesto sobre las ventas por pagar**	**1.667.450**	**980.765**
240805	IVA generado	1.667.450	0
240810	IVA descontable	0	980.765
2412	**De industria y comercio**	**963.800**	**0**
241205	Vigencia fiscal corriente	963.800	0
2495	**De renta para la equidad - CREE**	**654.890**	**0**
249510	Vigencia fiscal corriente	654.890	0
	De renta y complementarios	**305.000**	**2.300.430**
	Vigencia fiscal corriente	305.000	2.300.430

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuesto sobre las ventas por pagar	**1.010.765**	**1.667.450**
	IVA generado	30.000	1.667.450
	IVA descontable	980.765	0
	De industria y comercio	**85.000**	**963.800**
	Vigencia fiscal corriente	85.000	963.800
	De renta para la equidad - CREE	**0**	**654.890**
	Vigencia fiscal corriente	0	654.890
	Sumas iguales	6.987.335	6.987.335

4.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES

La NIIF para las PYMES y las NIIF plenas establecen principios similares para reconocimiento y medición de los *pasivos por impuestos corrientes*.

5. OBLIGACIONES LABORALES

5.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Valor en libros - PCGA locales a 31/dic./2014
25	**Obligaciones laborales**	**6.492.370**
2510	**Cesantías consolidadas**	**2.890.450**
251010	Ley 50 de 1990 y normas posteriores	2.890.450
2515	**Intereses sobre cesantías**	**456.320**
251510	Ley 50 de 1990 y normas posteriores	456.320
2525	**Vacaciones consolidadas**	**3.145.600**
252510	Vigencia corriente	3.145.600

5.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Bajo la NIIF para las PYMES, los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluyendo administradores y gerentes, a cambio de sus servicios. Los cuatro tipos de beneficios a los empleados a los que hace referencia la Sección 28[201], son:

a. Beneficios a corto plazo a los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) cuyo pago será totalmente atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.

b. Beneficios post-empleo, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.

c. Otros beneficios a largo plazo para los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios post-empleo y de los beneficios por terminación) cuyo pago no vence dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.

d. Beneficios por terminación, que son los beneficios por pagar a los empleados como consecuencia de:

    i. la decisión de una entidad de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o

    ii. una decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de esos beneficios.

El principio general de reconocimiento de los beneficios a los empleados bajo la NIIF para las PYMES[202], señala que una entidad reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que estos tengan derecho como resultado de servicios prestados a la entidad durante el periodo sobre el que se informa:

201 Párrafo 28.1 de la NIIF para las PYMES.

202 Párrafo 28.3 de la NIIF para las PYMES.

a. Como un pasivo, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe pagado excede a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.

b. Como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Bajo estos preceptos, los importes reconocidos bajo PCGA locales a 31 de diciembre de 2014 como *obligaciones laborales* cumplen con la definición de *beneficios a los empleados*, y con las condiciones para su reconocimiento, por tanto, en el ESFA se realizará la reclasificación correspondiente. En este caso no se genera impuesto diferido.

En el proceso de elaboración del ESFA se identificó que la entidad MCRD le paga a sus empleados una prima de antigüedad por cada cinco años de servicio (quinquenio). Bajo los PCGA locales la entidad MCRD reconoce el pasivo y el gasto correspondiente en el momento en que cada empleado obtiene el derecho, en la práctica, el día que paga la prima de antigüedad.

Bajo la NIIF para las PYMES, los otros beneficios a largo plazo para los empleados incluyen los beneficios por largos periodos de servicio[203]. En este sentido, una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo y los medirá por el total neto de los siguientes importes:

a. el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa, menos

203 Párrafo 28.29 de la NIIF para las PYMES.

b. el valor razonable, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones[204].

Con base en la información suministrada por el proceso de administración de personal de la entidad MCRD, se calcula el valor del pasivo correspondiente a la prima de antigüedad (Otros beneficios a los empleados) en la fecha de elaboración del ESFA, así:

Medición de laprima de antigüedad al valor presente en la fecha del ESFA					
	2019	**2018**	**2017**	**2016**	**2015**
N° de empleados	44	48	54	69	75
Salario base en cada año	$ 534.290	$ 654.398	$ 876.231	$ 987.650	$ 1.243.690
Tasa proyectada de crecimiento de salarios	3,20%	3,50%	3,80%	4,20%	4,50%
N° años para prima	5	4	3	2	1
Valor futuro de la prima de antigüedad	**$625.425**	**$750.937**	**$979.965**	**$1.072.355**	**$1.299.656**

Año	**Valor prima**	**Tasa descuento**	**Valor actual**	**Valor anual**	**Valor pendiente por causar**	**Valor del pasivo**
2015	1.299.656	7,20%	$ 1.212.366	$ 242.473	$ 242.473	$ 969.893
2016	1.072.355	7,50%	$ 927.944	$ 185.589	$ 371.177	$ 556.766
2017	979.965	7,80%	$ 782.266	$ 156.453	$ 469.360	$ 312.906
2018	750.937	8,10%	$ 549.921	$ 109.984	$ 439.937	$ 109.984
2019	625.425	8,40%	$ 417.858	$ 83.572	$ 417.858	$ 0
						$ 1.949.549

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[205]. Ver Referencia 77 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

204 Párrafo 29.30 de la NIIF para las PYMES.

205 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

5.3. Comprobante contable de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
2510	**Cesantías consolidadas**	**2.890.450**	**0**
251010	Ley 50 de 1990 y normas posteriores	2.890.450	0
2515	**Intereses sobre cesantías**	**456.320**	**0**
251510	Ley 50 de 1990 y normas posteriores	456.320	0
2525	**Vacaciones consolidadas**	**3.145.600**	**0**
252510	Vigencia corriente	3.145.600	0
	Cesantías consolidadas	**0**	**2.890.450**
	Ley 50 de 1990 y normas posteriores	0	2.890.450
	Intereses sobre cesantías	**0**	**456.320**
	Ley 50 de 1990 y normas posteriores	0	456.320
	Vacaciones consolidadas	**0**	**3.145.600**
	Vigencia corriente	0	3.145.600
		6.492.370	6.492.370

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**662.847**	**0**
	Beneficios a los empleados	662.847	0
	Otros beneficios a largo plazo	**0**	**1.949.549**
	Prima de antigüedad	0	1.949.549
	Ganancias acumuladas	**1.949.549**	**662.847**
	Beneficios a los empleados	1.949.549	0
	Activos por impuestos diferidos	0	662.847
		2.612.396	2.612.396

5.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES[206]

Una visión general, de alto nivel, de las diferencias entre los requerimientos publicados al 9 de julio de 2009 para la contabilización e información financiera de los beneficios a los empleados, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*) y las *NIIF* completas (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) se incluye a continuación por separado para cada tipo importante de beneficio a los empleados.

Beneficios a corto plazo a los empleados

Las NIIF completas (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, párrafos 8 a 16) y la NIIF para las PYMES (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*, párrafos 28.3 a 28.8) comparten los mismos principios sobre el reconocimiento y la medición de los beneficios a corto plazo a los empleados. No obstante, la *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

Beneficios post-empleo

Planes de aportaciones definidas

Las NIIF completas (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, párrafos 43 a 45) y la *NIIF* para las PYMES (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*, párrafo 28.13), como se publican al 9 de julio de 2009, comparten los mismos principios sobre el reconocimiento y la medición de los beneficios de los planes de aportaciones definidas. No obstante, *la NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye bastante menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

Planes de beneficios definidos

Las NIIF completas (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, párrafos 48 a 118) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*, párrafos 28.3, y 28.14 a 28.28), como se publican al 9 de julio de 2009, comparten los mismos principios sobre el reconocimiento y la medición de los planes de beneficios definidos.

206 Módulo 28: Beneficios a los empleados. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-3).

Las principales diferencias entre los requerimientos de contabilización e información financiera de los planes de beneficios definidos según las NIIF completas y la NIIF para las PYMES incluyen:

- La *NIIF* para las PYMES está redactada en un lenguaje simple.

- La NIC 19 exige a la entidad reconocer el costo del servicio pasado no consolidado como un gasto, repartiéndolo linealmente durante el periodo medio que reste hasta la consolidación definitiva del derecho a recibir los beneficios de forma irrevocable. De acuerdo con la *NIIF para las PYMES,* una entidad debe reconocer los costos de servicios pasados como un gasto al medir los resultados del periodo en que se produce el cambio (es decir, de inmediato).

- La NIC 19 requiere que una obligación por beneficios definidos debe siempre medirse utilizando el método de la unidad de crédito proyectada. Por razones de costo-beneficio, la *NIIF para las PYMES* mantiene algunas simplificaciones de medición que, si bien conservan los principios básicos de la NIC 19, reducen la necesidad para las PYMES de contratar a especialistas externos. Por consiguiente, si la información basada en el método de la unidad de crédito proyectada no está disponible, y no se puede obtener sin costo o esfuerzo desproporcionado, las PYMES deben aplicar un enfoque basado en la NIC 19, pero que no tenga en cuenta la evolución futura de los salarios, los servicios futuros o la posible mortalidad durante el periodo de servicio de un empleado. Este enfoque aún tiene en cuenta la esperanza de vida de los empleados tras cumplir la edad de retiro. La obligación de pensión por beneficios definidos resultante refleja los beneficios consolidados y no consolidados.

- La *NIIF para las PYMES* aclara que normalmente no serían necesarias valoraciones integrales anuales. En los periodos intermedios, las valoraciones se proyectarían hacia adelante para los ajustes agregados relativos a la composición y salarios de los empleados, pero sin cambiar los supuestos de rotación o mortalidad.

- Las NIIF completas permiten a la entidad elegir entre diversos métodos de reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales. *Las NIIF para las*

PYMES exigen el más simple de los métodos permitidos por la NIC 19 (es decir, reconocimiento inmediato de las ganancias y pérdidas actuariales tan pronto ocurran).

- Las NIIF completas exigen que la entidad que decide reconocer las ganancias y pérdidas actuariales como otro resultado integral también reconozca como otro resultado integral cualquier ajuste que surja de los límites de reconocimiento de activos por los superávits del plan establecidos en el párrafo 58(b) de la NIC 19. Si bien la *NIIF para las PYMES* determina límites de reconocimiento de activos para los superávits del plan (véase el párrafo 28.22), no especifica que una entidad que decida reconocer las ganancias y pérdidas actuariales como otro resultado integral también deba reconocer cualquier ajuste que surja de los límites de reconocimiento de activos como otro resultado integral.

- Las NIIF completas definen las ganancias y pérdidas actuariales y especifican su composición. En lo que se refiere a la medición del valor presente de la obligación por beneficios definidos de una entidad, la *NIIF para las PYMES* describe las suposiciones actuariales como estimaciones sobre variables demográficas (como tasa de rotación entre empleados y tasa de mortalidad) y financieras (como aumentos futuros en los salarios y gastos médicos) que influyen sobre el costo del beneficio.

- Las exigencias informativas para los planes de beneficios definidos de la Sección 28 son menos específicos que los de la NIC 19.

Otros beneficios a largo plazo a favor de los empleados. Las NIIF completas (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados, párrafos 128 a 130) y la NIIF para las PYMES (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*, párrafo 28.30), como se publican al 9 de julio de 2009, comparten los mismos principios sobre el reconocimiento y la medición de otros beneficios a largo plazo a los empleados. No obstante, la *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

Beneficios por terminación del contrato. Las NIIF completas (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados, párrafos 133 a 140) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*, párrafos 28.31 a 28.37), como se publican al

9 de julio de 2009, comparten los mismos principios sobre el reconocimiento y la medición de los beneficios por terminación. No obstante, *la NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

6. PASIVOS ESTIMADOS Y PROVISIONES

6.1. Valor en libros bajo PCGA locales

		Valor en libros - PCGA locales a 31/dic./2014
26	**Pasivos estimados y provisiones**	**9.642.780**
2605	**Para costos y gastos**	**710.000**
260515	Honorarios	710.000
2630	**Para mantenimiento y reparaciones**	**432.780**
263040	Flota y equipo de transporte	432.780
2635	**Para contingencias**	**8.500.000**
263540	Comerciales	8.500.000

6.1.1. 260515 – Para costos y gastos (Honorarios): En esta cuenta la entidad MCRD causó el importe de los servicios profesionales que le prestaron en los meses de noviembre y diciembre de 2014, pero sobre los cuales el prestador del servicio no presentó la respectiva factura de venta a la fecha de cierre.

6.1.2. 263040 – Para mantenimiento y reparaciones (Flota y equipo de transporte): En esta cuenta la entidad MCRD registra el valor de las apropiaciones mensuales para atender obligaciones por concepto de mantenimiento y reparaciones de instalaciones, maquinarias, equipos, etc., cuyo monto exacto se desconoce, pero que para efectos contables y financieros debe causarse oportunamente. En concreto, el importe de $432.780 corresponde a la mejor estimación hecha por el Gerente de Operaciones sobre el valor en que incurrirá la entidad MCRD en el año 2015 para realizar el mantenimiento de la flota de equipo y transporte.

6.1.3. 263540 – Para contingencias (Comerciales): En esta cuenta la entidad MCRD registra el valor estimado para cubrir el importe a su cargo y a fa-

vor de terceros por indemnizaciones, por responsabilidad civil, demandas laborales, demandas por incumplimiento de contratos y otras provisiones cuya contingencia de pérdida sea probable y su valor razonablemente cuantificable. Tratándose de procesos judiciales o administrativos, deben reconocerse las contingencias en la fecha de notificación del primer acto del proceso.

La entidad MCRD ha reconocido una provisión para contingencias por $8.500.000, con base en la condena hecha en primera instancia por el juez de conocimiento, dentro de un proceso jurídico en el cual se discute el uso indebido de una marca por parte de la entidad. La evaluación realizada por la firma de abogados que representa a la entidad MCRD ha conceptuado que es probable que el juez de segunda instancia falle en contra de la entidad MCRD.

6.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

La NIIF para las PYMES, señala que una provisión es un pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto[207].

Una entidad solo reconocerá una provisión cuando[208]:

a. la entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado;

b. sea probable (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación; y

c. el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.

Una entidad medirá una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa. La mejor estimación es el importe que una entidad pagaría racionalmente para liquidar la obligación

207 Glosario de Términos de la NIIF para las PYMES.

208 Párrafo 21.4 de la NIIF para las PYMES.

al final del periodo sobre el que se informa o para transferirla a un tercero en esa fecha[209].

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, un pasivo contingente es una obligación posible, pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones de los apartados (b) y (c) del párrafo 21.4. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto en el caso de las provisiones para pasivos contingentes de una adquirida en una combinación de negocios (véanse los párrafos 19.20 y 19.21). El párrafo 21.15 requiere revelar un pasivo contingente a menos que la posibilidad de tener una salida de recursos sea remota. Cuando una entidad sea responsable de forma conjunta y solidaria, de una obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente.

Con base en lo anterior, bajo la NIIF para las PYMES, el tratamiento de las provisiones reconocidas bajo PCGA locales será el siguiente:

6.2.1. Para costos y gastos (Honorarios): El importe reconocido en esta partida, cumple como la definición de pasivo, mas no con la definición de provisión, dado que ni su cuantía ni su vencimiento es incierto. En el ESFA el importe de $710.000 se reclasificará a las Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar (Honorarios). En este caso no se genera impuesto diferido.

6.2.2. Para mantenimiento y reparaciones (Flota y equipo de transporte): El importe reconocido en esta partida, no cumple como la definición de pasivo, debido a que no existe una obligación presente como consecuencia de un suceso del pasado, el importe de $432.780 corresponde a la mejor estimación para realizar el mantenimiento de la flota de equipo y transporte en el año 2015. En el ESFA este valor se dará de baja en cuentas. En este caso no se genera impuesto diferido.

6.2.3. Para contingencias (Comerciales): El importe reconocido en esta partida, cumple como la definición de pasivo, y además cono la definición de provisión. La evaluación realizada por la firma de abogados que representa

209 Párrafo 21.7 de la NIIF para las PYMES.

a la entidad MCRD indicó que es probable que el juez de segunda instancia falle en contra de la entidad MCRD.

Este ajuste genera impuesto diferido, toda vez que de la comparación de la base contable y la base fiscal surge una diferencia temporaria deducible[210]. Ver Referencia 78 de la Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido.

6.3. Comprobante contable de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Costos y gastos por pagar	**0**	**710.000**
	Honorarios	0	710.000
2605	**Para costos y gastos**	**710.000**	**0**
260515	Honorarios	710.000	0
2630	**Para mantenimiento y reparaciones**	**432.780**	**0**
263040	Flota y equipo de transporte	432.780	0
2635	**Para contingencias**	**8.500.000**	**0**
263540	Comerciales	8.500.000	0
	Para costos y gastos	**710.000**	**710.000**
	Honorarios	710.000	710.000
	Para mantenimiento y reparaciones	**0**	**432.780**
	Flota y equipo de transporte	0	432.780
	Para contingencias	**0**	**8.500.000**
	Comerciales	0	8.500.000
	Sumas iguales	10.352.780	10.352.780

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**2.890.000**	**0**
	Provisiones	2.890.000	0
	Para mantenimiento y reparaciones	**432.780**	**0**
	Flota y equipo de transporte	432.780	0

210 Párrafo 29.3 (e) de la NIIF para las PYMES.

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Ganancias acumuladas	**0**	**3.322.780**
	Provisiones	0	432.780
	Activos por impuestos diferidos	0	2.890.000
	Sumas iguales	3.322.780	3.322.780

6.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES[211]

Las NIIF completas (véase la NIC 37 Provisiones, *Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*) y la NIIF para las PYMES (véase la Sección 21 Provisiones y Contingencias), según su publicación al 9 de julio de 2009, comparten los mismos principios para la contabilización e información de provisiones y para revelar pasivos contingentes y activos contingentes. No obstante, la *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye bastante menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

7. PASIVOS DIFERIDOS

7.1. Valor en libros bajo PCGA locales

7.1.1. 270520 – Ingresos recibidos por anticipado (Honorarios): Corresponde al valor de las sumas que la entidad MCRD ha recibido por anticipado a buena cuenta por la prestación de servicios profesionales (honorarios).

7.2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Bajo la NIIF para las PYMES, un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, a cuyo vencimiento, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que conllevan beneficios económicos. En este sentido, los *Ingresos recibidos por anticipado (Honorarios)* cumplen la definición y las condiciones para ser reconocidos como un pasivo diferido en el ESFA.

Bajo los PCGA locales la entidad MCRD no reconoció impuesto de renta diferido por pagar, como efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un me-

211 Módulo 21: Provisiones y contingencias. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-2).

nor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán (método del diferido), a pesar de que el artículo 78 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 lo consagra. Si la entidad MCRD hubiera calculado el impuesto de renta diferido por pagar bajo PCGA locales, este hubiera ascendido a $876.400. En el ESFA este importe se reconocerá como un ajuste por corrección de errores.

Según la NIIF para las PYMES, una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores (método del pasivo).

En el ESFA se reconocen los activos y pasivos por impuestos diferidos (Ver Hoja de Trabajo del Cálculo del Impuesto Diferido).

7.3. Comprobante contable de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
2705	**Ingresos recibidos por anticipado**	**3.400.000**	**0**
270520	Honorarios	3.400.000	0
	Ingresos recibidos por anticipado	**0**	**3.400.000**
	Honorarios	0	3.400.000
	Sumas iguales	3.400.000	3.400.000

		Ajustes por errores PCGA	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**0**	**876.000**
	Pasivos diferidos	0	876.000
	Ganancias acumuladas	**876.000**	**0**
	Ajustes - Errores PCGA locales	876.000	0
	Sumas iguales	876.000	876.000

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Impuestos diferidos	**876.000**	**0**
	Pasivos diferidos	876.000	0
	Ganancias acumuladas	**0**	**876.000**
	Pasivos por impuestos diferidos	0	876.000
	Sumas iguales	876.000	876.000

7.4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES[212]

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

Principales diferencias entre la NIIF para las PYMES y el ED/2009/2

La principal diferencia de medición en la NIIF para las PYMES con respecto al proyecto de norma ED/2009/2 se da en el caso en que se aplique una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos y no distribuidos. La NIIF para las PYMES requiere que los impuestos corrientes y diferidos se midan inicialmente a la tasa aplicable para las ganancias no distribuidas, con un ajuste en los periodos siguientes si se distribuyen las ganancias. El ED/2009/2 mide inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera que se aplique cuando se distribuyan las ganancias.

Otras tres diferencias entre el ED/2009/2 y la Sección 29 son las siguientes:

- La Sección 29 está redactada en un lenguaje simple con menos orientación sobre la aplicación.

212 Módulo 29: Impuesto a las ganancias. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2010-10).

- El ED/2009/2 exige que los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasifiquen como corrientes y no corrientes para reflejar el activo o pasivo relacionado. La NIIF para las PYMES exige que todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasifiquen como no corrientes.

- Medición inicial de activos y pasivos cuya base fiscal es diferente de sus importes en libros iniciales. El ED/2009/2 presenta propuestas para desagregar dichos activos y pasivos en (i) activos o pasivos sin incluir los efectos fiscales específicos de la entidad, y (ii) cualquier ventaja o desventaja fiscal específica de la entidad (un tipo de contabilización desagregada). La Sección 29 no se pronuncia sobre la medición inicial de activos y pasivos cuya base fiscal sea diferente de sus importes en libros iniciales.

Principales diferencias entre la NIIF para las PYMES y la NIC 12

Las diferencias clave entre las NIIF completas (NIC 12 publicada al 9 de julio de 2009) y la Sección 29 son las siguientes:

- La Sección 29 está redactada en un lenguaje simple con menos orientación sobre la aplicación.

- Definición diferente de base fiscal.

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

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

ción del pasivo. La NIC 12 no incluye este paso inicial en la contabilización del impuesto diferido.

- La Sección 29 no incluye la excepción del reconocimiento inicial que contiene la NIC 12. La excepción del reconocimiento inicial prohíbe a la entidad reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen cuando el activo o pasivo tiene una base fiscal diferente de su importe en libros inicial, excepto en una combinación de negocios o en una transacción que afecte a la ganancia fiscal o contable. La Sección 29 no se pronuncia sobre este punto.

- La Sección 29 y la NIC 12 contienen excepciones diferentes en el enfoque para diferencias temporarias relacionadas con activos o pasivos por impuestos diferidos que surgen de inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos. La NIIF para las PYMES limita la excepción a las inversiones en subsidiarias, asociadas, sucursales o negocios conjuntos extranjeros que sean de duración básicamente permanente. La NIC 12 limita la excepción al caso en que el inversor sea capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no se revierta en un futuro previsible.

- De acuerdo con la Sección 29, los activos por impuestos diferidos se reconocen en su totalidad menos una corrección valorativa, si corresponde, para reducir el importe en libros neto hasta el importe máximo con mayor probabilidad de que se realice contra la ganancia fiscal. La NIC 12 incluye un requerimiento de reconocimiento de un solo paso para la parte del activo por impuestos diferidos cuya realización es probable.

- De acuerdo con la Sección 29, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se miden utilizando los importes medios ponderados por la probabilidad de los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados por la entidad y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. La NIC 12 no se pronuncia sobre el tratamiento de esta incertidumbre en los importes fiscales.

La Sección 29 incluye la aclaración adicional de que el "proceso de aprobación prácticamente terminado" implica que los sucesos futuros requeridos para el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

III. PATRIMONIO

ENTIDAD MCRD
BALANCE GENERAL
A 31 de diciembre de 2014

PATRIMONIO

Capital social		**8.000.000**
Capital suscrito y pagado	8.000.000	
Superávit de capital		**2.797.650**
Prima en colocación de acciones	2.700.000	
Superávit método de participación	97.650	
Reservas		**3.932.700**
Reservas obligatorias	2.432.700	
Reservas estatutarias	1.000.000	
Reservas ocasionales	500.000	
Revalorización del patrimonio		**6.500.000**
Ajustes por inflación	6.500.000	
Resultados del ejercicio		**21.303.872**
Utilidad del ejercicio	21.303.872	
Resultados de ejercicios anteriores		**8.765.000**
Utilidades acumuladas	8.765.000	
Superávit por valorizaciones		**7.662.600**
De inversiones	70.400	
De propiedades, planta y equipo	7.442.200	
De otros activos	150.000	

TOTAL PATRIMONIO	**58.961.822**

1. Valor en libros bajo PCGA locales

Código	Cuenta	Saldos PCGA
3	**Patrimonio**	**58.961.822**
31	**Capital social**	**8.000.000**
3105	**Capital suscrito y pagado**	**8.000.000**
310505	Capital autorizado	9.000.000
310510	Capital por suscribir (DB)	1.000.000
310505	Capital suscrito por cobrar (DB)	0
32	**Superávit de capital**	**2.797.650**
3205	**Prima en colocación de acciones**	**2.700.000**
320505	Prima en colocación de acciones	2.700.000
3225	**Superávit método de participación**	**97.650**
322505	De acciones	97.650
33	**Reservas**	**3.932.700**
3305	**Reservas obligatorias**	**2.432.700**
330505	Reserva legal	2.432.700
3310	**Reservas estatutarias**	**1.000.000**
331015	Para futuros ensanches	1.000.000
3315	**Reservas ocasionales**	**500.000**
331520	Para adquisición o reposición de propiedades, planta y equipo	500.000
34	**Revalorización del patrimonio**	**6.500.000**
3405	**Ajustes por inflación**	**6.500.000**
340599	Ajustes por inflación	6.500.000
36	**Resultados del ejercicio**	**21.303.872**
3605	**Utilidad del ejercicio**	**21.303.872**
360510	Utilidad del ejercicio	21.303.872
37	**Resultados de ejercicios anteriores**	**8.765.000**
3705	**Utilidades acumuladas**	**8.765.000**
370501	Utilidades acumuladas	8.765.000
38	**Superávit por valorizaciones**	**7.662.600**
3805	**De inversiones**	**70.400**

Código	Cuenta	Saldos PCGA
380505	Acciones	70.400
3810	**De propiedades, planta y equipo**	**7.442.200**
381004	Terrenos	3.400.000
381008	Construcciones y edificaciones	3.584.800
381068	Minas y canteras	457.400
3895	**De otros activos**	**150.000**
389505	Bienes de arte y cultura	150.000

2. Tratamiento bajo la NIIF para las PYMES

Bajo la NIIF para las PYMES, el Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El patrimonio incluye las inversiones hechas por los propietarios de la entidad, más los incrementos de esas inversiones, ganados a través de operaciones rentables y conservados para el uso en las operaciones de la entidad, menos las reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y las distribuciones a los propietarios[213].

Con base en esta definición, en el ESFA se realizarán las reclasificaciones pertinentes como se muestra en el comprobante de convergencia. El único ajuste que se realizará es el relacionado con la baja en cuentas de la revalorización del patrimonio reconocido bajo PCGA locales, debido a que bajo la NIIF para las PYMES[214] no se reconocen ajustes por inflación (salvo en una economía hiperinflacionaria[215]).

Estas reclasificaciones y ajuste no generan impuesto diferido.

213 Párrafo 22.3 de la NIIF para las PYMES.

214 Ver Sección 31 (hiperinflación) de la NIIF para las PYMES.

215 En el lapso 1992-2006, periodo en el cual se aplicó en Colombia el Sistema Integral de Ajustes por Inflación, no se considera un periodo de hiperinflación.

3. Comprobantes contables de convergencia

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
3105	**Capital suscrito y pagado**	**9.000.000**	**1.000.000**
310505	Capital autorizado	9.000.000	0
310510	Capital por suscribir (DB)	0	1.000.000
310505	Capital suscrito por cobrar (DB)	0	0
	Capital suscrito y pagado	**1.000.000**	**9.000.000**
	Capital autorizado	0	9.000.000
	Capital por suscribir (DB)	1.000.000	0
	Capital suscrito por cobrar (DB)	0	0
3205	**Prima en colocación de acciones**	**2.700.000**	**0**
320505	Prima en colocación de acciones	2.700.000	0
3225	**Superávit método de participación**	**97.650**	**0**
322505	De acciones	97.650	0
	Prima en colocación de acciones	**0**	**2.700.000**
	Prima en colocación de acciones	0	2.700.000
	Superávit método de participación	**0**	**97.650**
	De acciones	0	97.650
3305	**Reservas obligatorias**	**2.432.700**	**0**
330505	Reserva legal	2.432.700	0
3310	**Reservas estatutarias**	**1.000.000**	**0**
331015	Para futuros ensanches	1.000.000	0
3315	**Reservas ocasionales**	**500.000**	**0**
331520	Para adquisición o reposición de propiedades, planta y equipo	500.000	0
	Reservas obligatorias	**0**	**2.432.700**
	Reserva legal	0	2.432.700
	Reservas estatutarias	**0**	**1.000.000**
	Para futuros ensanches	0	1.000.000
	Reservas ocasionales	**0**	**500.000**
	Para adquisición o reposición de propiedades, planta y equipo	0	500.000

		Reclasificaciones	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
3405	**Ajustes por inflación**	**6.500.000**	**0**
340599	Ajustes por inflación	6.500.000	0
	Ajustes por inflación	**0**	**6.500.000**
	Ajustes por inflación	0	6.500.000
3605	**Utilidad del ejercicio**	**21.303.872**	**0**
360510	Utilidad del ejercicio	21.303.872	0
	Utilidad del ejercicio	**0**	**21.303.872**
	Utilidad del ejercicio	0	21.303.872
3705	**Utilidades acumuladas**	**8.765.000**	**0**
370501	Utilidades acumuladas	8.765.000	0
	Utilidades acumuladas bajo PCGA locales	**0**	**8.765.000**
	Utilidades acumuladas bajo PCGA locales	0	8.765.000
	Sumas iguales	53.299.222	53.299.222

		Ajustes por convergencia	
Código	Cuenta	Débito	Crédito
	Ajustes por inflación	**6.500.000**	**0**
	Ajustes por inflación	6.500.000	0
	Ganancias acumuladas	**0**	**6.500.000**
	Patrimonio	0	6.500.000
	Sumas iguales	6.500.000	6.500.000

4. Comparación NIIF plenas vs. NIIF para las PYMES[216]

Los requerimientos para clasificar instrumentos financieros como pasivos o como patrimonio, y para contabilizar los instrumentos de patrimonio emitidos para los inversores como se establece en las NIIF completas (véase la NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación), difieren de los requerimientos de la NIIF para las PYMES (véase la Sección 22 Patrimonio), publicada el 9 de julio de 2009, en los siguientes aspectos:

216 Módulo 22: Pasivos y patrimonio. Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2012-3).

- La *NIIF para las PYMES* está redactada en lenguaje simple.

- La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos adicionales a la NIC 32 para el reconocimiento de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio. No obstante, dicha guía se condice con la práctica de conformidad con las NIIF completas.

- La *NIIF para las PYMES* contiene requerimientos menos detallados que la NIC 32 acerca de la clasificación de instrumentos financieros con opción de venta y obligaciones que surgen en la liquidación, que cumplen la definición de pasivo, pero que pueden representar la participación residual en los activos netos de la entidad. En la práctica, pueden surgir diferencias debido a los requerimientos de clasificación simplificados de la Sección 22.

IV. RESUMEN HOJA DE TRABAJO DE CONVERSIÓN

ENTIDAD MCRD
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA
1º de enero de 2015
HOJA DE TRABAJO DE CONVERSIÓN

			Saldos PCGA	Reclasificaciones		Ajustes por errores PCGA		Ajustes por convergencia		Saldos
Nivel	Código	Cuenta		Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	NIIF PYMES
1	1	Activo	130.092.907	22.401.809	143.972.516	0	0	0	8.522.200	0
1	1	Activo	0	147.943.956	26.793.249	2.010.492	284.720	16.681.079	9.129.541	130.428.017
1	2	Pasivo	71.131.085	72.111.850	980.765	0	0	0	0	0
1	2	Pasivo	0	2.110.765	72.821.850	867.560	1.508.902	3.908.403	4.621.143	72.065.167
1	3	Patrimonio	58.961.822	52.299.222	1.000.000	0	0	7.662.600	0	0
1	3	Patrimonio	0	1.000.000	52.299.222	1.793.622	2.878.052	21.105.684	27.084.883	58.362.851

V. IMPUESTO DIFERIDO

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA
1º de enero de 2015
HOJA DE TRABAJO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO

		Diferencia Temporariada	Base		Activo Imp. Diferido	Pasivo Imp. Diferido
			Deducible	Imponible		
	Ajustes - Errores PCGA locales					
	Efectivo y equivalentes al efectivo		**0**	**0**	**0**	**0**
1	Eliminar - Caja menor suprimida	NO	0	0	0	0
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		**17.560**	**654.760**	**5.970**	**222.618**
4	Eliminar - Provisión clientes nacionales	SI	0	654.760	0	222.618
14	Reconocer - Dif. Cambio cliente Y	SI	17.560	0	5.970	0
16	Eliminar - Reclamaciones a transportadores	NO	0	0	0	0
	Inventarios		**249.560**	**1.157.593**	**84.850**	**393.582**
19	Eliminar - Provisión materias primas	SI	0	45.442	0	15.450
36	Eliminar - Provisión productos terminados	SI	0	567.400	0	192.916
24	Eliminar - Provisión mercancías no fabricadas por la empresa	SI	0	421.300	0	143.242
25	Eliminar - Provisión materiales, repuestos y accesorios	SI	0	123.451	0	41.973
26	Eliminar - Faltante envases y empaques	SI	35.000	0	11.900	0
30	Eliminar - Depreciación contratos en ejecución	SI	214.560	0	72.950	0
	Propiedades, planta y equipo		**0**	**107.318**	**0**	**10.732**
49	Medir - Método de depreciación Equipo de laboratorio	SI	0	47.318	0	4.732
50	Medir - Método de depreciación Autos, camperos y camionetas	SI	0	25.000	0	2.500
52	Medir - Método de depreciación Camiones, volquetas y furgones	SI	0	35.000	0	3.500
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar		**0**	**17.560**	**0**	**5.970**
75	Reconocer - Dif. Cambio proveedor Z	SI	0	17.560	0	5.970
			267.120	**1.937.231**	**90.821**	**632.902**

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA
1º de enero de 2015
HOJA DE TRABAJO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO

		Diferencia Temporariada	Base		Activo Imp. Diferido	Pasivo Imp. Diferido
			Deducible	Imponible		
	Ajustes - Proceso de convergencia					
	Instrumentos financieros de deuda		**0**	**6.118**	**0**	**2.080**
2	Medir - CDT al costo amortizado	SI	0	6.118	0	2.080
	Otras inversiones		**0**	**0**	**0**	**0**
3	Eliminar - Derechos en clubes sociales	NO	0	0	0	0
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		**1.932.605**	**480.216**	**657.086**	**163.274**
6	Reconocer - Deterioro de los clientes nacionales	SI	873.542	0	297.004	0
5	Medir - Descuento pronto pago cliente A	SI	111.000	0	37.740	0
7	Eliminar - Ingreso cliente B	SI	100.000	0	34.000	0
9	Medir - Costo amortizado cliente C	SI	126.527	0	43.019	0
10	Medir - Intereses cliente C	SI	0	34.587	0	11.760
11	Reconocer - Ingreso cliente E	SI	0	372.000	0	126.480
12	Medir - Costo amortizado cliente F	SI	121.824	0	41.420	0
13	Medir - Intereses cliente F	SI	0	73.629	0	25.034
15	Eliminar - Anticipos para servicios	SI	120.500	0	40.970	0
17	Medir - Costo amortizado préstamos empleados vivienda	SI	332.224	0	112.956	0
18	Medir - Costo amortizado préstamos empleados vehículo	SI	146.988	0	49.976	0
	Inventarios		**1.884.935**	**313.502**	**640.878**	**106.591**
8	Reconocer - Mercancías cliente B	SI	0	65.000	0	22.100
20	Eliminar - Dif. Cambio materias primas	SI	68.500	0	23.290	0
21	Eliminar - Dif. Cambio productos en proceso	SI	214.780	0	73.025	0
22	Eliminar - Dif. Cambio productos terminados	SI	211.115	0	71.779	0
23	Medir - Deterioro productos terminados	SI	964.755	0	328.017	0
27	Eliminar - Dif. Cambio inventarios en tránsito	SI	21.465	0	7.298	0
28	Eliminar - Costos por préstamos inventarios en tránsito	SI	54.320	0	18.469	0
29	Reconocer - Pérdida Obras de construcción en curso	SI	350.000	0	119.000	0
31	Medir - Vr. Razonable menos costos de venta productos agrícolas	SI	0	248.502	0	84.491
	Propiedades, planta y equipo		**963.580**	**7.933.992**	**96.358**	**793.399**
35	Reconocer - Depreciación repuestos mayores	SI	140.000	0	14.000	0

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA
1º de enero de 2015
HOJA DE TRABAJO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO

		Diferencia Temporariada	Base		Activo Imp. Diferido	Pasivo Imp. Diferido
			Deducible	Imponible		
37	Medir - Terrenos urbanos al costo atribuido	SI	0	2.900.000	0	290.000
40	Eliminar - Costos por préstamos - Construcciones en curso	SI	78.390	0	7.839	0
41	Eliminar - Venta imperfectos - Máquina en montaje	SI	4.210	0	421	0
42	Medir - Edificio al costo atribuido	SI	0	4.107.410	0	410.741
43	Medir - Oficina para uso al costo atribuido	SI	0	194.870	0	19.487
44	Medir - Oficina para la venta al costo atribuido	SI	0	30.000	0	3.000
46	Medir - Instalaciones agrícolas al costo atribuido	SI	454.010	0	45.401	0
47	Medir - Máquina industrial al costo atribuido	SI	0	78.376	0	7.838
48	Eliminar - Elementos de papelería - Muebles y esnseres	SI	15.670	0	1.567	0
51	Eliminar - Provisión Autos, camperos y camionetas	SI	0	23.870	0	2.387
53	Eliminar - Provisión Camiones, volquetas y furgones	SI	0	4.560	0	456
54	Reconocer - Depreciación Montacargas	SI	300	0	30	0
55	Medir - Avión al costo atribuido	SI	271.000	0	27.100	0
56	Reconocer - Inspección mayor Avión	SI	0	300.000	0	30.000
57	Medir - Planta de tratamiento al costo atribuido	SI	0	130.506	0	13.051
59	Medir - Deterioro Mina	SI	0	164.400	0	16.440
	Activos biológicos		**0**	**500.946**	**0**	**170.322**
32	Medir - Vr. Razonable menos costos de venta cultivos en desarrollo	SI	0	123.800	0	42.092
33	Medir - Vr. Razonable menos costos de venta plantaciones agrícolas	SI	0	78.191	0	26.585
34	Medir - Vr. Razonable menos costos de venta ganado vacuno	SI	0	155.000	0	52.700
58	Medir - Vr. Razonable menos costos de venta cultivos en desarrollo	SI	0	99.200	0	33.728
60	Medir - Vr. Razonable menos costos de venta ganado vacuno	SI	0	44.755	0	15.217
	Propiedades de inversión		**0**	**150.000**	**0**	**15.000**
38	Medir - Terrenos urbanos al costo atribuido	SI	0	100.000	0	10.000
39	Medir - Terrenos rurales (Revaluación PCGA locales)	NO	0	0	0	0
45	Medir - Oficina para arrendar al costo atribuido	SI	0	50.000	0	5.000
	Arrendamientos		**5.007**	**0**	**501**	**0**
61	Reconocer - Vehículo bajo arrendamiento financiero	SI	5.007	0	501	0

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA
1º de enero de 2015
HOJA DE TRABAJO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO

		Diferencia Temporariada	Base		Activo Imp. Diferido	Pasivo Imp. Diferido
			Deducible	Imponible		
	Activos intangibles		**630.000**	**0**	**63.000**	**0**
62	Eliminar - Marca formada	SI	630.000	0	63.000	0
	Gastos pagados por anticipado y otros activos		**3.656.230**	**0**	**1.243.118**	**0**
63	Eliminar - Suscripciones	SI	28.500	0	9.690	0
64	Eliminar - Gastos de viaje	SI	100.000	0	34.000	0
65	Eliminar - Gastos de organización y preoperativos	SI	1.456.000	0	495.040	0
66	Eliminar - Gastos de útiles y papelería	SI	224.890	0	76.463	0
67	Eliminar - Gastos de entrenamiento de personal	SI	621.970	0	211.470	0
68	Eliminar - Gastos de publicidad, propaganda y promoción	SI	1.224.870	0	416.456	0
	Pasivos Financieros		**0**	**29.501**	**0**	**10.030**
69	Medir - Préstamo bancario al costo amortizado	SI	0	29.501	0	10.030
	Proveedores		**108.216**	**488.351**	**36.794**	**166.039**
70	Medir - Descuento pronto pago proveedor L	SI	0	240.000	0	81.600
71	Medir - Costo amortizado proveedor M	SI	0	126.527	0	43.019
72	Medir - Intereses proveedor M	SI	34.587	0	11.760	0
73	Medir - Costo amortizado proveedor P	SI	0	121.824	0	41.420
74	Medir - Intereses proveedor P	SI	73.629	0	25.034	0
	Cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar		**0**	**2.081.771**	**0**	**707.802**
76	Medir - Préstamo de accionistas al costo amortizado	SI	0	2.081.771	0	707.802
	Beneficios a los empleados		**1.949.549**	**0**	**662.847**	**0**
77	Reconocer - Prima de antigüedad	SI	1.949.549	0	662.847	0
	Provisiones		**8.500.000**	**0**	**2.890.000**	**0**
78	Reconocer - Provisión para proceso jurídico	SI	8.500.000	0	2.890.000	0
					6.290.581	**2.134.537**
					6.381.402	**2.767.439**
					Activo Imp. Diferido	**Pasivo Imp. Diferido**

VI. ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA
1º de enero de 2015

ACTIVO

Efectivo y equivalentes al efectivo		**1.654.163**
Caja	29.000	
Bancos	455.163	
Efectivo restringido	300.000	
Equivalentes al efectivo	870.000	
Activos financieros		**77.400**
Activos financieros medidos al VR con cambios en resultados	77.400	
Activos biológicos medidos al valor razonable		**4.976.000**
Semovientes	4.976.000	
Cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar		**14.361.175**
Clientes	10.259.999	
Partes relacionadas	3.970.500	
Reclamaciones	31.200	
Cuentas por cobrar a trabajadores	99.476	
Inventarios		**27.428.684**
Materias primas	1.471.850	
Productos en proceso	4.574.820	
Productos terminados	2.812.110	
Mercancías no fabricadas por la empresa	6.052.033	
Materiales, repuestos y accesorios	1.587.499	
Envases y empaques	421.783	
Obras de construcción en curso	3.089.765	
Bienes raíces para la venta	1.000.000	
Contratos en ejecución	2.131.060	

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA 1º de enero de 2015		
Inventarios en tránsito	1.158.806	
Productos agrícolas y forestales	3.008.958	
Anticipos para adquisición de inventarios	120.000	
Gastos pagados por anticipado y otros activos		**1.318.380**
Gastos pagados por anticipado	1.318.380	

ACTIVO CORRIENTE		**49.815.802**
Activos financieros		**195.118**
Activos financieros medidos al Costo menos Deterioro	37.500	
Activos financieros medidos al Costo amortizado	157.618	
Activos por impuestos diferidos		**6.381.402**
Impuestos diferidos	6.381.402	
Cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar		**1.999.490**
Clientes	1.601.585	
Cuentas por cobrar a trabajadores	397.905	
Activos biológicos medidos al valor razonable		**6.035.000**
Cultivos en desarrollo	2.000.000	
Plantaciones agrícolas	4.035.000	
Inversiones en subsidiarias		**224.224**
Industria manufacturera	224.224	
Inversiones en asociadas		**78.189**
Construcción	78.189	
Inversiones en negocios conjuntos		**168.000**
Comercio al por mayor y al por menor	168.000	
Plusvalía		**340.600**
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	340.600	
Intangibles		**5.456.060**
Patentes	720.000	
Concesiones y franquicias	1.295.000	
Derechos	2.000.000	
Programas para computador	1.011.500	

Anticipos para adquisición de intangibles	429.560	
Propiedades de inversión		**1.300.000**
Terrenos	900.000	
Construcciones y edificaciones	400.000	
Propiedades, planta y equipo		**58.434.133**
Terrenos	15.600.000	
Construcciones en curso	1.352.010	
Maquinaria y equipos en montaje	83.444	
Repuestos	500.000	
Construcciones y edificaciones	32.736.540	
Maquinaria y equipo	254.112	
Equipo de oficina	84.798	
Equipo de computación y comunicación	421.743	
Equipo médico - científico	49.316	
Flota y equipo de transporte	247.293	
Flota y equipo fluvial y/o marítimo	386.950	
Flota y equipo aéreo	1.550.000	
Acueductos, plantas y redes	600.000	
Vías de comunicación	297.926	
Minas y canteras	4.000.000	
Semovientes	30.000	
Anticipos para adquisición de PPyE	240.000	

ACTIVO NO CORRIENTE	**80.612.216**

TOTAL ACTIVO	**130.428.017**

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA
1º de enero de 2015

PASIVO

Pasivos financieros		**1.999.268**
Bancos nacionales	1.994.100	

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA 1º de enero de 2015		
Compañías de financiamiento	5.168	
Pasivos por impuestos corrientes		**4.185.805**
De renta y complementarios	1.995.430	
Impuesto sobre las ventas por pagar	656.685	
De industria y comercio	878.800	
De renta para la equidad - CREE	654.890	
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar		**27.452.435**
Proveedores	16.703.345	
Costos y gastos por pagar	5.059.460	
Dividendos o participaciones por pagar	2.245.000	
Retención en la fuente	1.174.850	
Impuesto a las ventas retenido	824.100	
Acreedores varios	1.445.680	
Beneficios a los empleados		**6.882.280**
Cesantías consolidadas	2.890.450	
Intereses sobre cesantías	456.320	
Vacaciones consolidadas	3.145.600	
Otros beneficios a largo plazo	389.910	
Diferidos		**340.000**
Ingresos recibidos por anticipado	340.000	

PASIVO CORRIENTE	**40.859.788**

Pasivos financieros		**7.997.071**
Bancos nacionales	7.976.399	
Compañías de financiamiento	20.672	
Pasivos por impuestos diferidos		**2.767.439**
Impuestos diferidos	2.767.439	
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar		**6.918.229**
Deudas con accionistas o socios	6.918.229	
Beneficios a los empleados		**1.559.639**

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA 1º de enero de 2015		
Otros beneficios a largo plazo	1.559.639	
Provisiones		**8.903.000**
Provisiones para contratos de construcción	350.000	
Para desmantelamiento	53.000	
Para contingencias	8.500.000	
Diferidos		**3.060.000**
Ingresos recibidos por anticipado	3.060.000	
PASIVO NO CORRIENTE		**31.205.379**
TOTAL PASIVO		**72.065.167**
PATRIMONIO		
Capital social		**8.000.000**
Capital suscrito y pagado	8.000.000	
Superávit de capital		**2.797.650**
Prima en colocación de acciones	2.700.000	
Superávit método de participación	97.650	
Reservas		**3.932.700**
Reservas obligatorias	2.432.700	
Reservas estatutarias	1.000.000	
Reservas ocasionales	500.000	
Resultados del ejercicio		**21.303.872**
Utilidad del ejercicio	21.303.872	
Ganancias acumuladas		**22.328.629**
Utilidades acumuladas bajo PCGA locales	8.765.000	
Ganancias acumuladas	13.563.629	
TOTAL PATRIMONIO		**58.362.851**
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO		**130.428.018**

VII. CONCILIACIONES

1. CONCILIACIÓN DEL PATRIMONIO

Patrimonio bajo PCGA locales a 31/dic/2014	58.961.822
Patrimonio bajo la NIIF para las PYMES a 1/ene/2015	58.362.851
Diferencia a explicar	-598.971

Ajustes: Activos menos Pasivos	-598.971

Ajustes en los Activos		755.111	
Corrección de errores contables bajo PCGA locales		**1.725.772**	
Partidas que suman		**2.010.492**	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	654.760		
Inventarios	1.157.593		
Propiedades, planta y equipo	107.318		
Impuestos diferidos	90.821		
Partidas que restan		**284.720**	
Efectivo y equivalentes al efectivo	1.000		
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	34.160		
Inventarios	249.560		
Convergencia hacia la NIIF para las PYMES		**-970.661**	
Partidas que suman		**15.177.472**	
Instrumentos financieros	6.118		
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	20.865		
Inventarios	313.502		
Propiedades, planta y equipo	7.835.459		
Propiedades de inversión	150.000		
Activos biológicos	560.946		
Gastos pagados por anticipado y otros activos	6.290.581		
Partidas que restan		**16.148.133**	
Inversiones	80.000		
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	1.352.754		
Inventarios	1.534.935		

Patrimonio bajo PCGA locales a 31/dic/2014	58.961.822
Patrimonio bajo la NIIF para las PYMES a 1/ene/2015	58.362.851
Diferencia a explicar	-598.971

Propiedades, planta y equipo	331.514
Intangibles	630.000
Otros activos	850.000
Gastos pagados por anticipado y otros activos	3.776.730
Valorizaciones	7.592.200

Ajustes en los Pasivos			**1.354.082**
Corrección de errores contables bajo PCGA locales			**641.342**
Partidas que suman		**1.508.902**	
Diferidos	1.508.902		
Partidas que restan		**867.560**	
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	867.560		
Convergencia hacia la NIIF para las PYMES			**712.740**
Partidas que suman		**3.611.087**	
Beneficios a los empleados	1.949.549		
Provisiones	403.000		
Diferidos	1.258.537		
Partidas que restan		**2.898.347**	
Pasivos financieros	3.661		
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	2.461.906		
Provisiones	432.780		

2. CONCILIACIÓN DEL RESULTADO

Resultados Acumulados bajo PCGA locales a 31/dic/2014	8.765.000
Ganancias Acumuladas bajo la NIIF para las PYMES a 1/ene/2015	22.328.629
Diferencia a explicar	13.563.629

Ajustes: Activos menos (Pasivos más Patrimonio)	**13.563.629**

Ajustes en los Activos		**8.347.311**	
Corrección de errores contables bajo PCGA locales		**1.725.772**	
Partidas que suman		**2.010.492**	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	654.760		
Inventarios	1.157.593		
Propiedades, planta y equipo	107.318		
Impuestos diferidos	90.821		
Partidas que restan		**284.720**	
Efectivo y equivalentes al efectivo	1.000		
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	34.160		
Inventarios	249.560		
Convergencia hacia la NIIF para las PYMES		**6.621.539**	
Partidas que suman		**15.177.472**	
Instrumentos financieros	6.118		
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	20.865		
Inventarios	313.502		
Propiedades, planta y equipo	7.835.459		
Propiedades de inversión	150.000		
Activos biológicos	560.946		
Gastos pagados por anticipado y otros activos	6.290.581		
Partidas que restan		**8.555.933**	
Inversiones	80.000		
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	1.352.754		
Inventarios	1.534.935		
Propiedades, planta y equipo	331.514		
Intangibles	630.000		
Otros activos	850.000		
Gastos pagados por anticipado y otros activos	3.776.730		

Resultados Acumulados bajo PCGA locales a 31/dic/2014	8.765.000
Ganancias Acumuladas bajo la NIIF para las PYMES a 1/ene/2015	22.328.629
Diferencia a explicar	13.563.629

Ajustes en los Pasivos			**1.354.082**
Corrección de errores contables bajo PCGA locales			**641.342**
Partidas que suman		**1.508.902**	
Diferidos	1.508.902		
Partidas que restan		**867.560**	
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	867.560		
Convergencia hacia la NIIF para las PYMES			**712.740**
Partidas que suman		**3.611.087**	
Beneficios a los empleados	1.949.549		
Provisiones	403.000		
Diferidos	1.258.537		
Partidas que restan		**2.898.347**	
Pasivos financieros	3.661		
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	2.461.906		
Provisiones	432.780		
Ajustes en el Patrimonio			**6.570.400**
Partidas que suman		**6.570.400**	
Revalorización del patrimonio	6.500.000		
Superávit por valorizaciones	70.400		



Carrera 66 No. 24-09
Tel.: (571) 4578000
www.imprenta.gov.co
Bogotá, D. C., Colombia