
***NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PYMES***

EJERCICIOS APLICADOS

Raúl Alberto Menco Vargas

Este libro sirvió como trabajo de grado del MBA de la Universidad EAFIT

MARZO DE 2014

Introducción

Actualmente nos encontramos en un mundo globalizado, que pretende unificar criterios a nivel general, para que los conceptos que se manejan de manera singular en cada país, tengan un mismo contexto. Esta premisa se acompaña en las administraciones, el comercio internacional, las economías y otras áreas para permitir que la internacionalización de mercados tenga cada vez menos tropiezos y más aliados.

Uno de los grandes obstáculos de las negociaciones internacionales, era lograr tener claro la valoración de los negocios, ya que cada país tenía sus propios principios contables, y el problema era interpretar cada uno de estos para tomar la mejor decisión. Nace entonces la idea en la Comunidad Europea de aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o (Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF) que son emitidas por un organismo de carácter privado con sede en Londres, llamado International Accounting Standards Board (IASB). Es Inglaterra el pionero en dicha implementación y, tomándolo como ejemplo, otros países empezaron a incorporarse en estas nuevas políticas.

En Colombia, se identificó que el mercado está compuesto en más de un 90% por pequeñas y medianas empresas, y su información financiera se debe ajustar a estándares internacionales de contabilidad. Por esto se reglamentó la implementación de Normas Internacionales de Información Financiera en el país, lo cual quedó documentado mediante la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios.

Este libro surge entonces, debido a las necesidades del mercado de interpretar está reglamentación y tiene como propósito facilitar el proceso de estudio y comprensión de la NIIF para las PYMES, incluyendo ejercicios de aplicación práctica para su mejor entendimiento, con lo cual se busca que los lectores puedan comprender tanto de forma teórica como práctica, el impacto de la implementación de la normas en su compañía. De igual manera, las normas para PYMES remiten a las NIIF Plenas, por ello se ha tomado como base algunos conceptos, con el fin de dar mayor entendimiento a algunas concepciones que son necesarias para la comprensión y análisis de las NIIF para PYMES.

Las NIIF para PYMES plenas se dividen en Secciones y su orden numérico no corresponde al mismo de las NIIF plenas que son tratadas de manera diferente, por efectos de aplicabilidad en las compañías colombianas, existen algunas que no han sido tenidas en cuenta para este libro.

Tabla de contenido

Sección 1. Pequeñas y medianas entidades.....	6
Sección 2. Conceptos y principios generales	10
Sección 3. Presentación de Estados Financieros.....	15
Sección 4. Estado de situación financiera	18
Sección 5. Estado de resultado integral y estado de resultados.....	23
Sección 6. Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas	32
Sección 7. Estado de flujo de efectivo	36
Sección 8. Notas a los estados financieros	43
Sección 9. Estados financieros consolidados y separados	46
Sección 10. Políticas contables, estimaciones y errores	56
Sección 11. Instrumentos financieros básicos	65
Sección 13. Inventarios	82
Sección 14. Inversiones en entidades asociadas.....	94
Sección 15. Participación en negocios conjuntos	100
Sección 16. Propiedades de inversión	106
Sección 17. Propiedad, planta y equipo.....	113
Sección 18. Activos intangibles distintos de la plusvalía.....	131
Sección 19. Combinación de negocios y plusvalía	145
Sección 20. Arrendamientos	152
Sección 21. Provisiones y contingencias	163
Sección 23. Ingresos de actividades ordinarias.....	171
Sección 25. Costos por préstamos	180
Sección 27. Deterioro del valor de los activos	182
Sección 28. Beneficios a los empleados.....	191
Sección 29. Impuesto a las ganancias	205
Sección 30. Conversión de la moneda extranjera	216
Sección 32. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	224
Sección 33. Información a revelar sobre partes relacionadas	228
Sección 35. Transición a la NIIF para las PYMES	231

Tabla de Gráficos

Gráfico 1. Descripción de pequeñas y medianas entidades	6
Gráfico 2. Compañías Grupo 1	7
Gráfico 3. Cronograma de aplicación Grupo 1	8
Gráfico 4. Compañías Grupo 2	9
Gráfico 5. Cronograma de aplicación Grupo 2	10
Gráfico 6. Objetivo de los Estados Financieros	11
Gráfico 7. Características cualitativas de los Estados Financieros	12
Gráfico 8. Elementos básicos de los Estados Financieros	13
Gráfico 9. Características generales para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos	13
Gráfico 10. Estados financieros	15
Gráfico 11. Cualidades de la información financiera	17
Gráfico 12. Activos y pasivos	19
Gráfico 13. Enfoques estado de resultados integral y estado de resultados	23
Gráfico 14. Modelo para el desglose de los gastos	24
Gráfico 15. Estado de resultados modelo función del gasto	24
Gráfico 16. Estado de resultados modelo por naturaleza del gasto	25
Gráfico 17. Diferencias sección 5	33
Gráfico 18. Estado de cambios en el patrimonio	32
Gráfico 19. Información exigida sección 5	33
Gráfico 20. Diferencias sección 6	33
Gráfico 21. Estado de cambios en el patrimonio	34
Gráfico 22. Métodos permitidos para la elaboración de flujos de efectivo	36
Gráfico 23. Estructura de las notas	42
Gráfico 24. Orden de presentación de las notas	43
Gráfico 25. Diferencias sección 8	44
Gráfico 26. Condiciones para la controladora	46
Gráfico 27. Condiciones existencia del control	47
Gráfico 28. Control a Entidad de cometido específico	47
Gráfico 29. Procedimiento para consolidar	48
Gráfico 30. Diferencias sección 9	50
Gráfico 31. Aplicación de los cambios de las políticas contables	56
Gráfico 32. Corrección de errores de periodos anteriores	58
Gráfico 33. Valoración inicial y posterior	66
Gráfico 34. Costo amortizado	67
Gráfico 35. Medición de los inventarios	83
Gráfico 36. Valor neto de realización	85
Gráfico 37. Diferencias de la sección 13	86
Gráfico 38. Diferencias inversiones en asociada	96

Gráfico 39. Participación en operaciones conjuntas	100
Gráfico 40. Medición inicial y medición posterior	106
Gráfico 41. Condiciones medición inicial Propiedad, Planta y Equipo	114
Gráfico 42. Valor de los activos	115
Gráfico 43. Tratamiento de la depreciación acumulada	116
Gráfico 44. Vida útil de un activo intangible	131
Gráfico 45. Medición inicial	134
Gráfico 46. Clasificación de intangibles	135
Gráfico 47. Modelo del costo	136
Gráfico 48. Diferencias sección 18	139
Gráfico 49. Método de adquisición	144
Gráfico 50. Diferencias sección 18	147
Gráfico 51. Clasificación de los arrendamientos	150
Gráfico 52. Arrendamiento financiero	151
Gráfico 53. Arrendamiento financiero	152
Gráfico 54. Vida útil	153
Gráfico 55. Contingencias	161
Gráfico 56. Reconocimiento inicial de una provisión	162
Gráfico 57. Activo contingente	164
Gráfico 58. Reestructuraciones	165
Gráfico 59. Intercambio de bienes	170
Gráfico 60. Medición de ingresos	170
Gráfico 61. Condiciones venta de bienes	171
Gráfico 62. Prestación de servicios	172
Gráfico 63. Diferencias sección 25	179
Gráfico 64. Valor recuperable	181
Gráfico 65. Análisis para el deterioro	182
Gráfico 66. Medición del importe recuperable	182
Gráfico 67. Medición y reconocimiento de una unidad generadora de efectivo	183
Gráfico 68. Principio de reconocimiento	190
Gráfico 69. Beneficios a empleados	191
Gráfico 70. Beneficios de post empleo	193
Gráfico 71. Diferencias beneficios a empleados	197
Gráfico 72. Diferencias temporarias	205
Gráfico 73. Factores de moneda funcional	214
Gráfico 74. Moneda funcional	215
Gráfico 75. Información al final del periodo	216
Gráfico 76. Transición.229	

Sección 1. Pequeñas y medianas entidades

Alcance

Se pretende que las NIIF para PYMES sean utilizadas por las pequeñas y medianas entidades.

Según la Ley 1314 de 2009, emitida en Colombia, se establece que las normas internacionales de información financiera tienen aplicabilidad a todas las personas naturales y jurídicas, que de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligados a llevar contabilidad.

Dentro de esta Ley no existe una clasificación explícita para el tamaño de la empresa, sin embargo, induce su clasificación en cuanto al volumen de sus activos, sus ingresos y el número de sus empleados. Además, el gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviadas, o que estos sean objeto de aseguramiento de información a nivel moderado (Ley 1314, 2009).

Descripción de las pequeñas y medianas entidades

Las pequeñas y medianas entidades son:

Gráfico 1. Descripción de pequeñas y medianas entidades

Aquellas que no tienen obligación pública de rendir cuentas.

Compañías que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:

- a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público;
- b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este puede ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión (NIIF para PYMES, 2009, p. 15).

Para el caso colombiano, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública definió tres grupos de empresas para el proceso de implementación; estos se dividen según ciertos parámetros, los cuales están estipulados en el direccionamiento estratégico del CTCP y establecidos en los decretos reglamentarios 3019, 3022, 3023 y 3024 de diciembre de 2013; el Grupo 1 está compuesto por entidades emisoras de valores, y entidades de interés público; el Grupo 3, pequeñas y microempresas; y el Grupo 2, son aquellas empresas de tamaño grande y mediano, que no sean emisoras de valores ni entidades de interés público.

Grupo 1

De acuerdo a los Decretos reglamentarios 2784 de 2012 y 3024 de 2013, las entidades clasificadas dentro de Grupo 1 son aquellas que cumplan con los siguientes requisitos:

Gráfico 2. Compañías Grupo 1



Fuente: Elaboración propia, 2013.

El Direccionamiento estratégico considera como Entidades de Interés Público, aquellas que con previa autorización captan, manejan y administran recursos del público, como:

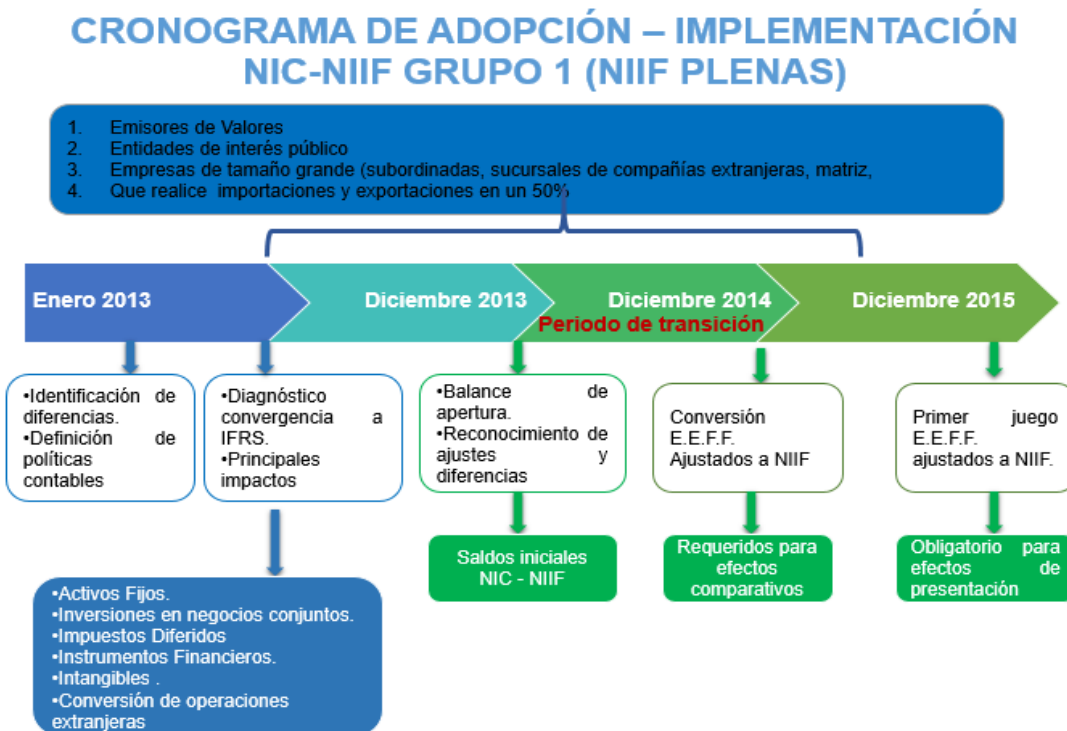
- Bancos.
- Corporaciones financieras.
- Compañías de financiamiento.
- Cooperativas financieras.
- Organismos cooperativos de grado superior.
- Entidades aseguradoras.

- Sociedades de capitalización.
- Comisionistas de bolsa.
- Administradoras de fondo de pensión y cesantías.
- Bolsas de bienes y productos agropecuarios.
- Sociedades administradoras de inversión.
- Sociedades de intermediación cambiaria (Direccionamiento estratégico, 2012, CTCP, p.17).

Calendario de aplicación Grupo 1

El Marco Normativo aplicable para Grupo 1, son las NIIF Plenas, el cual tiene el siguiente cronograma:

Gráfico 3. Cronograma de aplicación Grupo 1

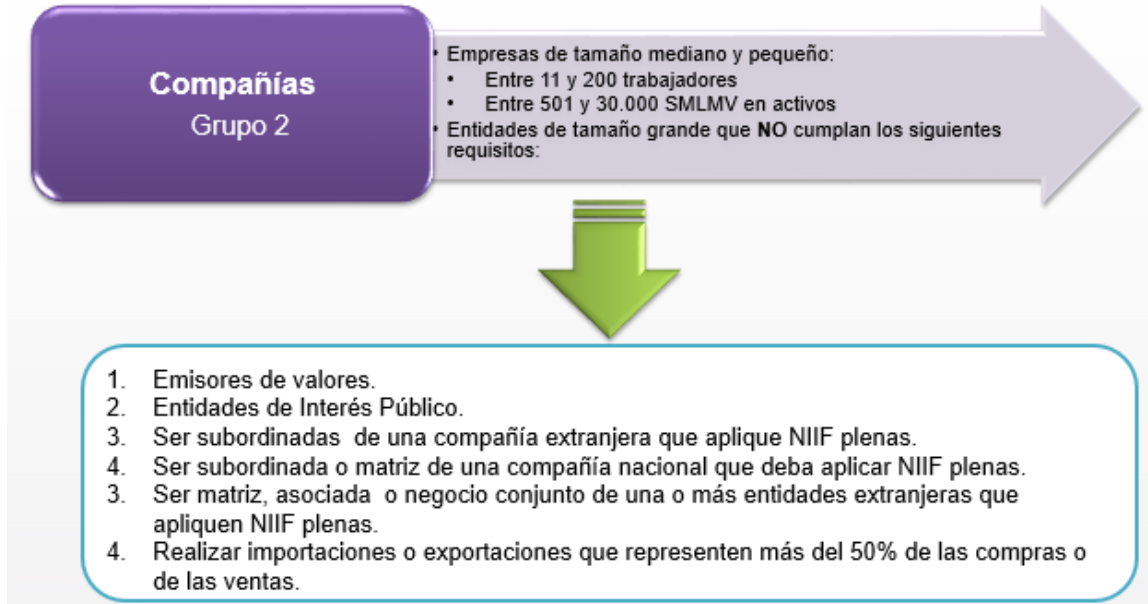


Fuente: Decreto 2784, 2013.

Grupo 2

Se clasifican dentro del Grupo 2 las empresas que cumplan con las siguientes características, según lo estipula el Decreto 3022 de 2013.

Gráfico 4. Compañías Grupo 2



Fuente: Elaboración propia, 2013.

Calendario Grupo 2

Según el Decreto 3022 de 2013, las entidades clasificadas en Grupo 2 podrán decidir entre aplicar NIIF plenas o NIIF para PYMES.

Gráfico 5. Cronograma de aplicación Grupo 2



Fuente: Elaboración propia, 2013.

Las entidades que se consideran PYMES y que pertenecerán al Grupo 2 son: las empresas de tamaño mediano y pequeño que tengan entre 11 y 200 trabajadores, entre 501 y 30.000 SMMLV en Activos; y entidades de tamaño grande que no cumplan los requisitos para pertenecer al Grupo 1 (Decreto 2784, 2012, p. 3).

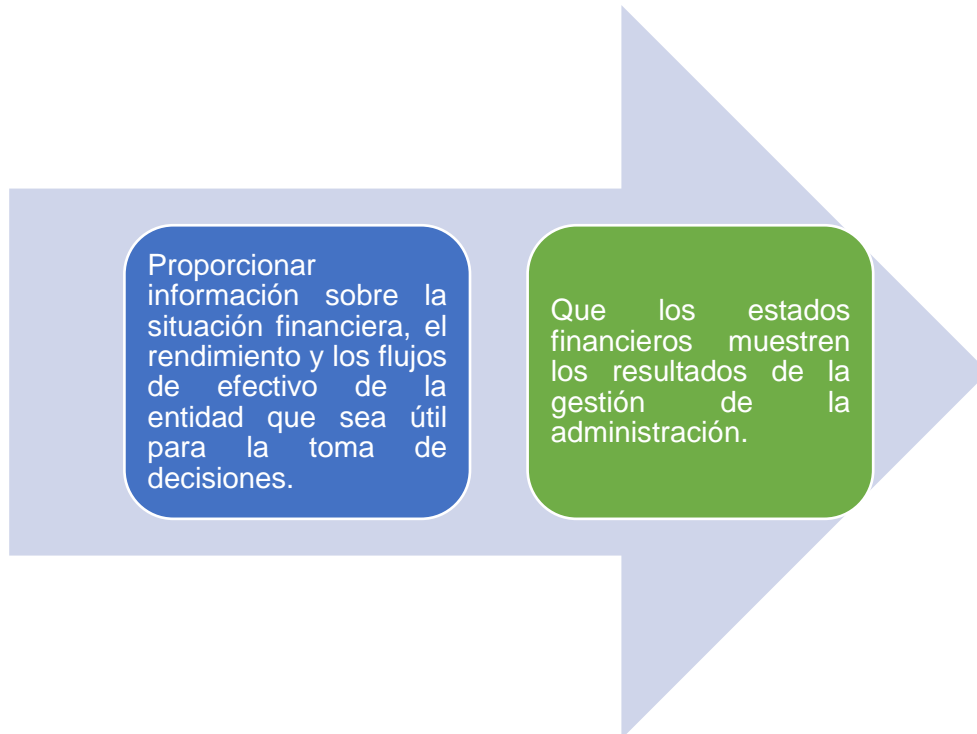
Sección 2. Conceptos y principios generales

Alcance

Describe el objetivo de los estados financieros y las cualidades que hacen que la información contable y financiera de la compañía sea útil. Igualmente establece los principios básicos usados para la elaboración de los estados financieros (NIIF para PYMES, 2009, p.17).

Objetivo de los estados financieros:

Gráfico 6. Objetivos de los Estados Financieros



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 16.

Características cualitativas de los estados financieros

Las características cualitativas son:

Gráfico 7. Características cualitativas de los estados financieros**Comprensibilidad**

- Proporcionar información entendible para todos sus usuarios, esto implica que la presentación debe hacerse de forma clara y concisa.

Relevancia

- Suministrar información que tenga gran incidencia en la toma de decisiones de los usuarios, esto se da cuando dicha información tiene un valor predictivo y/o confirmatorio.

Materialidad o importancia relativa

- Un hecho económico es material cuando al omitirlo o equivocarse, pueda influir ampliamente en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros.

Fiabilidad

- La información debe estar libre de errores significativos y sesgos, con el objetivo de representar fielmente las operaciones del negocio. Para ser una representación fiel, una descripción tendría tres características: completa, neutral y libre de error.

Esencia sobre la forma

- Las transacciones deben representarse de acuerdo a su esencia y no solamente lo que especifique su forma legal.

Comparabilidad

- Se deben comparar los estados financieros a lo largo del tiempo, con el objetivo de identificar la tendencia de la situación financiera de la entidad. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas.

Oportunidad

- Proporcionar información en el periodo donde se deben tomar las decisiones.

Costo-beneficio

- Los beneficios de la información deben exceder los costos de suministrarla.

Prudencia

- No presentar ingresos y activos en exceso ni dejar de presentar pasivos o gastos. Es decir, no sobrestimar activos e ingresos, ni subestimar pasivos o gastos.

Integridad

- Para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p.16.

Elementos básicos de los estados financieros

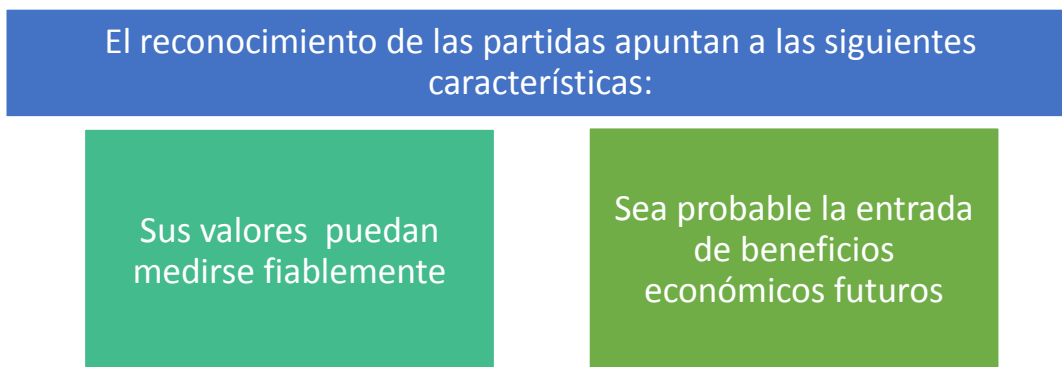
Los elementos relacionados con el Balance General son activos, pasivos y patrimonio, y los relacionados con el Estado de Resultados son los ingresos y los gastos.

Gráfico 8. Elementos básicos de los estados financieros

- **Activo:** es un recurso controlado por la entidad, proveniente de sucesos pasados y del cual se espera recibir beneficios económicos.
- **Pasivo:** es una obligación presente, surgida de eventos pasados y se espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- **Patrimonio:** es la parte residual de los activos, una vez deducidos todos los pasivos.
- **Ingresos:** son los incrementos en los beneficios económicos de la entidad.
- **Gastos:** son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo en que se informa, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p.18.

Gráfico 9. Características generales para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos



Fuente: Elaboración propia, 2013.

Probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán de la entidad (NIIF para PYMES, 2009, p. 22).

Fiabilidad de la medición

El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido. En otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Materialidad

Los criterios que se utilizan para definir la materialidad de las empresas son: Ingresos, Activos Fijos, Utilidades Retenidas y Capital de Trabajo, porque son componentes críticos de los Estados Financieros.

La materialidad es utilizada para determinar la re-expresión o no, de los Estados Financieros cuando existan errores significativos en un periodo determinado.

EJERCICIO DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 2:

1. La compañía ABC S.A., dedicada a la comercialización de ropa, dejó de reconocer ingresos en el año 2011 por un valor de \$37.000.000, la materialidad de la empresa ha sido definida en \$50.000.000, de acuerdo al criterio de utilidad antes de impuestos.

Se pide:

Determine si la compañía debe re-expresar los estados financieros luego de haberse encontrado este error.

Solución:

Debido a que la cifra no es material, no es necesario re-expresar los Estados Financieros de este año, pero el error debe ser reconocido en el Patrimonio – Utilidades Retenidas en el año en que se identificó dicho error.

Sección 3. Presentación de estados financieros

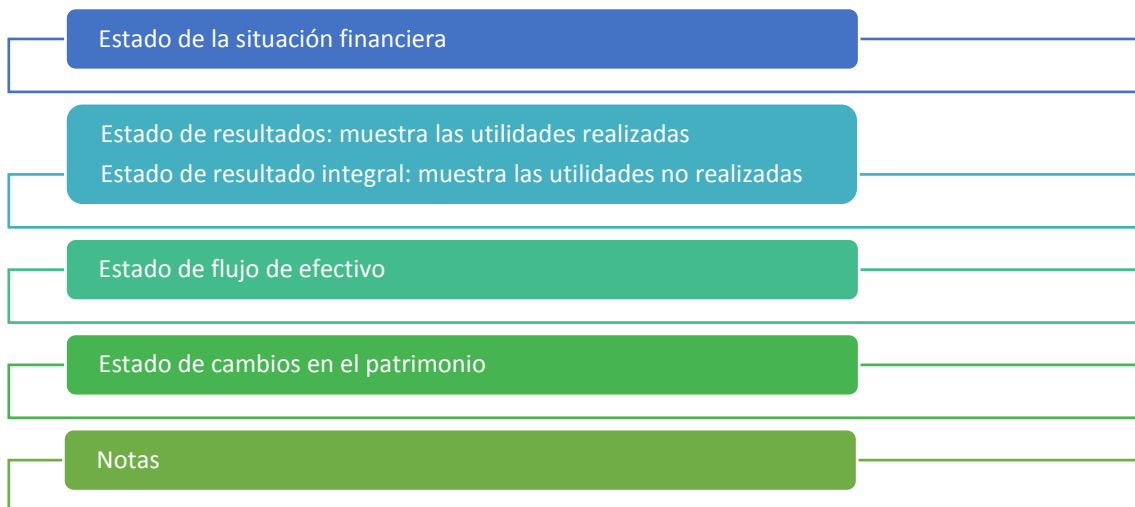
Alcance

Se explica la presentación razonable de los estados financieros de forma fiable para dar cumplimiento a las NIIF para PYMES, así como el conjunto completo de estados financieros.

Juego completo de estados financieros

Un juego completo de estados financieros comprende:

Gráfico 10. Estados financieros



Fuente: Elaboración propia, 2013.

El Estado de la situación financiera se explicará en la sección 4.

El Estado de resultados se explicará en la sección 5.

El Estado de flujo de efectivo se explicará en la sección 7.

El Estado de cambios en el patrimonio se explicará en la sección 6.

Las Notas serán explicadas en la sección 8.

Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF: los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. La presentación razonable se compone de una representación fidedigna de los hechos económicos, de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos (NIIF para PYMES, 2009, p. 26).

Para la preparación y presentación de estados financieros es necesario asegurar la aplicación de las cualidades de la Información Financiera:

Gráfico 11. Cualidades de la información financiera

Negocio en marcha

- La gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una compañía elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha.

Base contable de acumulación (devengo)

- Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, una entidad elaborará sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación (devengo).
- Una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual.

Frecuencia de la información

- Una compañía presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa, por lo menos anualmente).
- Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros: la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.

Uniformidad

- Se deberá mantener la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, salvo que tras un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la Sección 10; o que una NIIF requiera un cambio en la presentación.

Información comparativa

- Una entidad revelará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente.

Materialidad (Importancia relativa)

- Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares y, por separado, las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.

Compensación

- Una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, pp. 26-30.

Sección 4. Estado de situación financiera

Alcance

Establece la información que debe presentarse en el estado de la situación financiera y cómo se debe preparar. En este se deben mostrar los activos, pasivos y patrimonio de una entidad en una fecha específica.

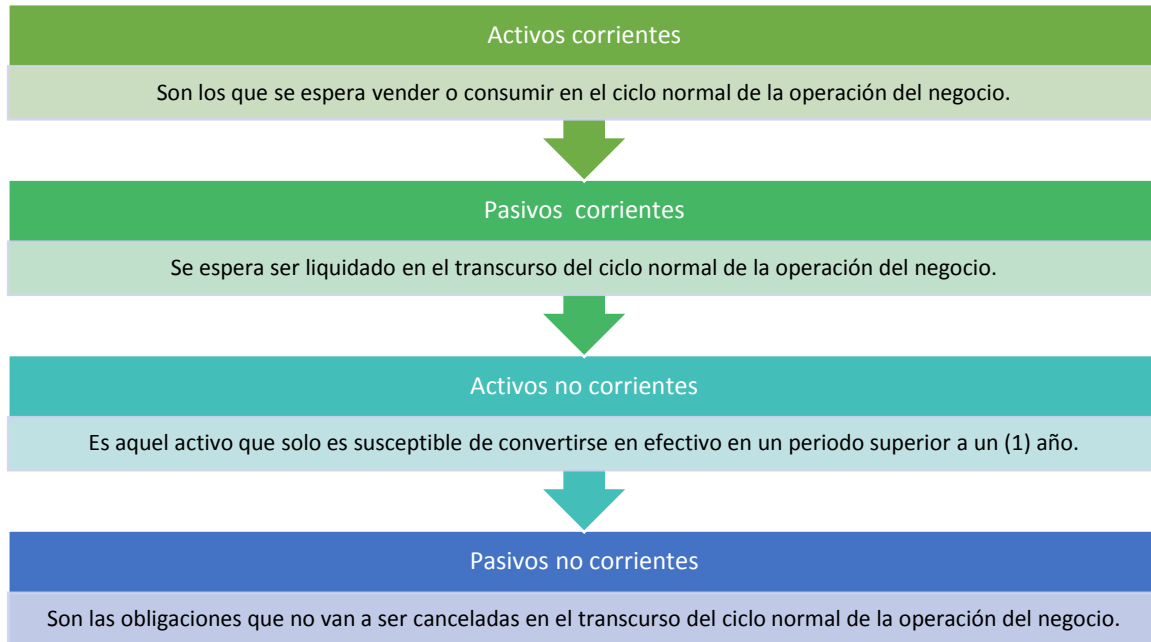
Los importes que deben presentarse son:

- a) Efectivo y equivalentes
- b) Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar
- c) Activos financieros
- d) Inventarios
- e) Propiedad, planta y equipo
- f) Propiedades de inversión
- g) Activos intangibles
- h) Activos biológicos
- i) Inversiones en asociadas
- j) Inversiones en entidades controladas de forma conjunta
- k) Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar
- l) Pasivos financieros
- m) Pasivos y activos por impuesto corriente
- n) Pasivo y activo por impuesto diferido
- o) Provisiones
- p) Participaciones no controladoras
- q) Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora
(NIIF para PYMES, 2009, p. 31).

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes:

Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada (ascendente o descendente), (NIIF para PYMES, 2009, p. 33).

Gráfico 12. Activos y pasivos



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p.32.

Existen dos modelos para la presentación del Balance General bajo norma internacional: uno es el modelo anglosajón y el otro es el modelo colombiano. El primero ubica al principio las partidas no corrientes y por último las partidas corrientes, mientras el modelo colombiano lo hace dependiendo de la liquidez del negocio, es decir, primero van las partidas corrientes y luego las no corrientes.

INFORMACIÓN A REVELAR

La información a revelar en las notas a los estados financieros será tratada en la Sección 8 y en cada una de las secciones referentes a las cuentas contables.

MODELO DE PRESENTACIÓN DEL BALANCE GENERAL O ESTADO DE LA SITUACIÓN FINANCIERA SEGÚN EL CONCEPTO DE LIQUIDEZ

Modelo Colombiano
Compañía ABC S.A.
Balance General

Correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 201x	
Activos	
Activos corrientes	
Efectivo y equivalentes de efectivo	500.000,00
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	600.000,00
Inventarios	200.000,00
Diferidos	300.000,00
Otros activos financieros corrientes	800.000,00
Activos no corrientes mantenidos para la venta	100.000,00
	2.500.000,00
Activos no corrientes	
Propiedades planta y equipo	100.000.000,00
Propiedades de inversión	50.000.000,00
Activos intangibles	9.000.000,00
Otros activos financieros no corrientes	10.000.000,00
Activo por impuesto diferido	20.000.000,00
	189.000.000,00
Total activo	191.500.000,00
Pasivos	
Pasivos corrientes	
Cuentas por pagar comerciales	200.000,00
Obligaciones financieras corto plazo	500.000,00
Otros pasivos financieros corrientes	600.000,00
Ingresos diferidos	700.000,00
Impuesto a las ganancias por pagar	800.000,00
Provisiones	900.000,00
	3.700.000,00
Pasivos no corrientes	
Obligaciones financieras largo plazo	19.000.000,00
Otros pasivos financieros no corrientes	16.000.000,00
Provisiones	28.000.000,00
Pasivo por beneficios a empleados	30.000.000,00
Otros pasivos	50.000.000,00
Pasivo por impuesto diferido	10.000.000,00
	153.000.000,00
Total pasivo	156.700.000,00
Patrimonio	
Capital suscrito y pagado	20.000.000,00
Reservas obligatorias	1.800.000,00

Superávit de capital	4.000.000,00
Utilidad del ejercicio	4.000.000,00
Utilidades acumuladas	5.000.000,00
	34.800.000,00
Total pasivo + patrimonio	191.500.000,00

MODELO DE REPRESENTACIÓN DEL BALANCE GENERAL O ESTADO DE LA SITUACIÓN FINANCIERA SEGÚN EL CONCEPTO DE NEGOCIO EN MARCHA

Modelo Anglosajón	
Compañía ABC S.A.	
Balance General	
Correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 201x	
Activos	
Activos corrientes	
Efectivo y equivalentes de efectivo	500.000,00
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	600.000,00
Inventarios	200.000,00
Diferidos	300.000,00
Otros activos financieros corrientes	800.000,00
Activos no corrientes mantenidos para la venta	100.000,00
	2.500.000,00
Activos no corrientes	
Propiedades planta y equipo	100.000.000,00
Propiedades de inversión	50.000.000,00
Activos intangibles	9.000.000,00
Otros activos financieros no corrientes	10.000.000,00
Activo por impuesto diferido	20.000.000,00
	189.000.000,00
Total activo	191.500.000,00
Patrimonio	
Capital suscrito y pagado	20.000.000,00
Reservas obligatorias	1.800.000,00
Superávit de capital	4.000.000,00
Utilidad del ejercicio	4.000.000,00
Utilidades acumuladas	5.000.000,00
	34.800.000,00

Pasivos	
Pasivos corrientes	
Cuentas por pagar comerciales	200.000,00
Obligaciones financieras corto plazo	500.000,00
Otros pasivos financieros corrientes	600.000,00
Ingresos diferidos	700.000,00
Impuesto a las ganancias por pagar	800.000,00
Provisiones	900.000,00
	3.700.000,00
Pasivos no corrientes	
Obligaciones financieras largo plazo	19.000.000,00
Otros pasivos financieros no corrientes	16.000.000,00
Provisiones	28.000.000,00
Pasivo por beneficios a empleados	30.000.000,00
Otros pasivos	50.000.000,00
Pasivo por impuesto diferido	10.000.000,00
	153.000.000,00
Total pasivo	156.700.000,00
Total pasivo + patrimonio	191.500.000,00

Sección 5. Estado de resultado integral y estado de resultados

Alcance

Establece la información que debe estar contenida en el estado de resultados integral y en el estado de resultados, y cómo se debe presentar.

Esta sección permite la presentación de un único estado de resultados que incluya el estado de resultados integral, o la revelación de dos estados, donde se presente por separado el estado de resultados y el estado de resultados integral (NIIF para PYMES, 2009, p. 35).

Gráfico 13. Enfoques estado de resultados integral y estado de resultados

Enfoque de un único estado: Una entidad reconocerá todas las partidas del ingreso y gasto de un período en un único estado de resultados e incluirá las partidas de otro resultado integral, éstas son:

- Ganancias o pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros.
- Cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura.
- Ingresos de actividades ordinarias, costos financieros y gastos por impuestos.

Enfoque de dos estados separados: La entidad deberá realizar dos estados, un estado de resultados y un estado de resultados integral, así:

- Estado de resultados integral: Comenzará con la utilidad neta y se adicionarán las partidas de utilidades no realizadas.
- Estado de resultados: Presentará las partidas que generen utilidades ya realizadas.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, pp. 35-37.

Modelos para el desglose de gastos:

Para la presentación del estado de resultados existen dos modelos para el desglose de gastos:

Gráfico 14. Modelo para el desglose de gastos

ESTADO DE RESULTADOS POR NATURALEZA DEL GASTO	ESTADO DE RESULTADOS POR FUNCIÓN DEL GASTO
<ul style="list-style-type: none"> •Se incluirán todos los gastos sin ninguna clase de estructura, es decir, para la presentación de los gastos no se tendrá en cuenta para qué actividad se utilizan en la operación. 	<ul style="list-style-type: none"> •Se hará una distribución de gastos teniendo en cuenta su función, es decir, a qué actividad irá dirigido. Ejemplo: •Costo de ventas •Gasto de administración •Gasto de ventas.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 37.

Existe libertad para la presentación de los gastos en el estado de resultados, según la normatividad internacional, pero en Colombia es más utilizada la presentación de los gastos por función.

Gráfico 15. Estados de resultados modelo función del gasto

MODELO POR FUNCIÓN DEL GASTO Compañía ABC S.A. ESTADO DE RESULTADOS Correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 201x		
Ingresos	\$	100.000
Costo de mercancía vendida	\$	30.000
Margen Bruto	\$	70.000
Gastos de administración	\$	20.000
Gastos de venta	\$	25.000
Utilidad antes de intereses y de impuestos	\$	25.000
Gastos financieros	\$	8.000
Utilidad antes de impuestos	\$	17.000
Provisión de impuestos (30%)	\$	5.100
Utilidad Neta	\$	11.900

Gráfico 16. Estado de resultados modelo por naturaleza del gasto

MODELO POR NATURALEZA DEL GASTO Compañía ABC S.A. ESTADO DE RESULTADOS Correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 201x		
--	--	--

Ingresos	\$	100.000
Gastos de personal	\$	15.000
Gastos de materiales	\$	28.000
Gastos depreciación	\$	17.000
Gastos honorarios	\$	9.000
Gastos generales	\$	6.000
Gastos financieros	\$	8.000
Utilidad antes de impuestos	\$	17.000
Provisión de impuestos (30%)	\$	5.100
Utilidad Neta	\$	11.900

Fuente: Elaboración propia, 2013.

Diferencia entre NIIF plenas y NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 17. Diferencias, sección 5

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- Requiere que se incluyan tres partidas en el estado de resultados integral, que son: la diferencia por conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero, cambios en el valor razonable de los instrumentos de cobertura y las ganancias y pérdidas actuariales sobre los planes de beneficios definidos.	- Exige además de las requeridas bajo NIIF PYMES, partidas como los cambios acumulados en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta y las ganancias por revaluación de propiedad, planta y equipo e intangibles.
- Cuando la entidad escoja clasificar sus gastos por función, no menciona que deba revelar información sobre la naturaleza de los gastos	- Cuando la entidad escoja clasificar sus gastos por función, también deberá revelar información sobre la naturaleza de los gastos.
- No permite la reclasificación con cambio en resultados de partidas de otro resultado integral, a excepción de las pérdidas y ganancias específicas de instrumentos de cobertura.	- Exigen reclasificación con cambio en resultados de algunas partidas de otro resultado integral, cuando se realicen.

Fuente: Elaboración propia, 2013.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 5

Presentación de estado de resultados

A continuación se presenta el balance de prueba de la compañía ABC S.A., al 31 de diciembre del año 2012.

ABC S.A.		
BALANCE DE PRUEBA		
DICIEMBRE 31 DE 2012		
Concepto	Débito	Crédito
Ingresos por venta		\$ 13.600
Ingresos por intereses financieros		\$ 300
Utilidad en venta de vehículo		\$ 170
Compra de materia prima	\$ 2.700	
Inventario inicial de materia prima	\$ 2.100	
Inventario final de materia prima		\$ 1.700
Inventario inicial de producto en proceso	\$ 2.400	
Inventario final de producto en proceso		\$ 1.900
Inventario inicial de producto terminado	\$ 3.000	
Inventario final de producto terminado		\$ 2.500
Inventario final	\$ 5.600	
Salarios personal operativo	\$ 2.100	
Salarios supervisores	\$ 1.200	
Salario personal administrativo	\$ 800	
Comisiones por venta	\$ 950	
Depreciación de edificaciones	\$ 1.090	
Depreciación de muebles y enseres	\$ 370	
Depreciación vehículos	\$ 530	
Gasto arrendamiento de bodega	\$ 720	
Gasto seguridad	\$ 190	
Gasto servicios públicos	\$ 210	
Gasto materiales para administración	\$ 180	
Gasto por seguro	\$ 170	
Activo fijo – neto	\$ 7.300	
Patrimonio		\$ 11.440
Total	\$ 31.610	\$ 31.610

Se pide:

1. Realizar el estado de resultados por la naturaleza del gasto y por la función del gasto, y mostrar los cálculos realizados en cada uno de los casos.

SOLUCIÓN:**1. Estado de resultados por la naturaleza del gasto:**

Para realizar el estado de resultados por este método, se deben agrupar los gastos según su naturaleza, sueldos y salarios, depreciación, compras de materia prima, gastos de transporte, por ejemplo, y no de acuerdo a las funciones de la entidad:

Cálculo

ABC S.A		
ESTADO DE RESULTADOS		
DICIEMBRE 31 DE 2012		
	Referencia de cálculo	
Ingresos		\$ 13.600
Otros ingresos operacionales	Cálculo 1	\$ 170
Ingresos financieros	Cálculo 2	\$ 300
Consumo inventario producto proceso y producto terminado	Cálculo 3	\$ 1.000
Consumo de materia prima	Cálculo 4	\$ 3.100
Gastos de personal	Cálculo 5	\$ 5.050
Depreciación y amortización	Cálculo 6	\$ 1.990
Otros gastos operacionales	Cálculo 7	\$ 1.470
Total gastos operacionales		\$ 12.610
Utilidad operacional		\$ 1.460

1. Cálculo 1: Otros ingresos operacionales

CONCEPTO	VALOR
Utilidad en venta de activo fijos	\$ 170

2. Cálculo 2: Ingresos financieros

CONCEPTO	VALOR
Ingresos por intereses financieros	\$ 300

3. Cálculo 3: Consumo inventario producto en proceso y producto terminado

CONCEPTO	VALOR
+ Inventario inicial producto en proceso	\$ 2.400
- Inventario final producto en proceso	\$ 1.900
+ Inventario inicial producto terminado	\$ 3.000
- Inventario final producto terminado	\$ 2.500
TOTAL	\$ 1.000

4. Cálculo 4: Consumo de materia prima

CONCEPTO	VALOR
+ Compra de materia prima	\$ 2.700
+ Inventario inicial materia prima	\$ 2.100
- Inventario final de materia prima	\$ 1.700
TOTAL	\$ 3.100

5. Cálculo 5: Gastos de personal

CONCEPTO	VALOR
Salario personal	\$ 2.100
Salarios supervisores	\$ 1.200
Salario personal administrativo	\$ 800
Comisiones por venta	\$ 950
TOTAL	\$ 5.050

6. Depreciación y amortización

CONCEPTO	VALOR
Depreciación de edificaciones	\$ 1.090

Depreciación de muebles y enseres	\$ 370
Depreciación de vehículos	\$ 530
TOTAL	\$ 1.990

7. Otros gastos operacionales

CONCEPTO	VALOR
Gasto arrendamiento bodega	\$ 720
Gasto seguridad	\$ 190
Gasto servicios públicos	\$ 210
Gasto materiales de administración	\$ 180
Gasto seguro	\$ 170
TOTAL	\$ 1.470

2. Estado de resultados por la función del gasto

Para realizar el estado de resultados por este método, se debe saber el porcentaje de cada concepto que corresponde a costo de ventas, costo de distribución y gasto de administración; para efectos de este ejercicio el porcentaje de participación de las ventas será del 60%, el de distribución será del 30% y el de administración será del 10%.

ABC S.A.		
ESTADO DE RESULTADOS		
DICIEMBRE 31 DE 2012		
	Referencia del cálculo	
Ingresos		\$ 13.600
Costo de ventas	Cálculo 1	\$ 8.068
Utilidad bruta		\$ 5.532
Otros ingresos operacionales	Cálculo 2	\$ 170
Ingresos financieros	Cálculo 3	\$ 300
Costos de venta y distribución	Cálculo 4	\$ 3.154
Gastos de administración	Cálculo 5	\$ 1.388
Otros gastos de operación		\$ -

		\$ 1.460
Utilidad operacional		

Cálculo:**1. Cálculo 1: Costo de ventas**

	CONCEPTO	VALOR
+	Inventario Inicial producto en proceso	\$ 2.400
-	Inventario final producto en proceso	\$ 1.900
+	Inventario inicial producto terminado	\$ 3.000
-	Inventario final producto terminado	\$ 2.500
+	Compra de materia prima	\$ 2.700
+	Inventario inicial materia prima	\$ 2.100
-	Inventario final materia prima	\$ 1.700
+	Salario personal	\$ 1.260
+	Salario supervisores	\$ 1.200
+	Depreciación de edificaciones	\$ 1.090
+	Seguridad planta	\$ 190
+	Servicios públicos	\$ 126
+	Seguro	\$ 102
	TOTAL	\$ 8.068

2. Cálculo 2: Otros ingresos operacionales

	CONCEPTO	VALOR
	Utilidad en venta de vehículos	\$ 170

3. Cálculo 3: Ingresos financieros

	CONCEPTO	VALOR
	Ingreso por intereses financieros	\$ 300

4. Cálculo 4: Costo de ventas y distribución

CONCEPTO	VALOR
Salario personal	\$ 840
Comisiones por venta	\$ 950
Depreciación vehículo	\$ 530
Arrendamiento bodega	\$ 720
Servicios públicos	\$ 63
Seguro	\$ 51
TOTAL	\$ 3.154

5. Cálculo 5: Gastos de administración

CONCEPTO	VALOR
Salario personal administrativo	\$ 800
Depreciación muebles y enseres	\$ 370
Servicios públicos	\$ 21
Materiales para administración	\$ 180
Seguro	\$ 17
TOTAL	\$ 1.388

Sección 6. Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas

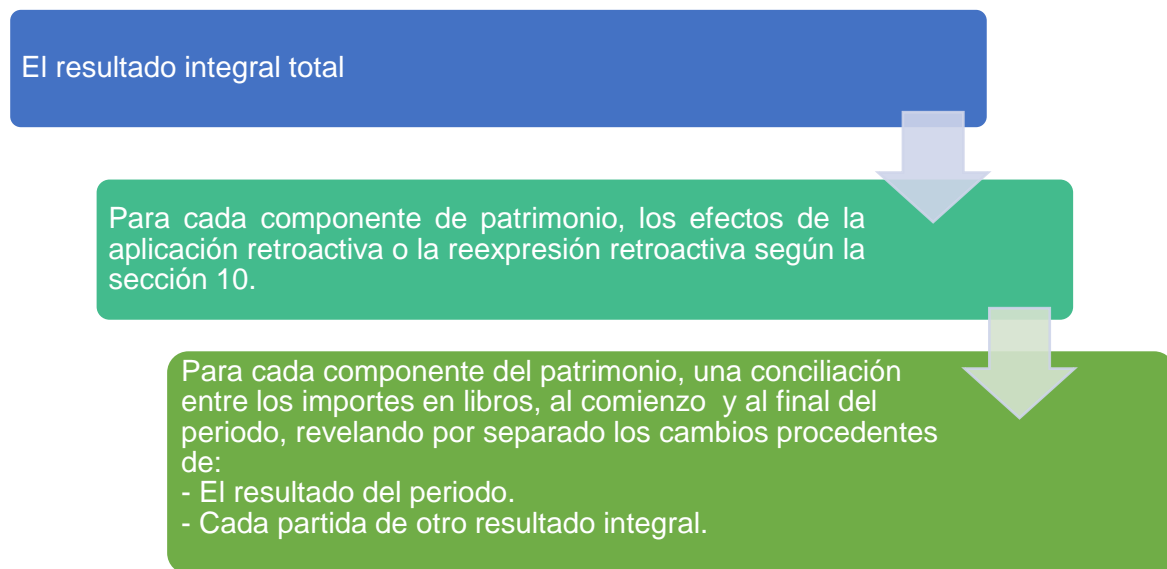
Alcance

Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el patrimonio de una entidad para un periodo, en un estado de cambios en el patrimonio o, si se cumplen las condiciones especificadas y una entidad así lo decide, en un estado de resultados y ganancias acumuladas (NIIF para PYMES, 2009, p.38).

Estado de cambios en el patrimonio

Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio que muestre:

Gráfico 18. Estados de cambios en el patrimonio



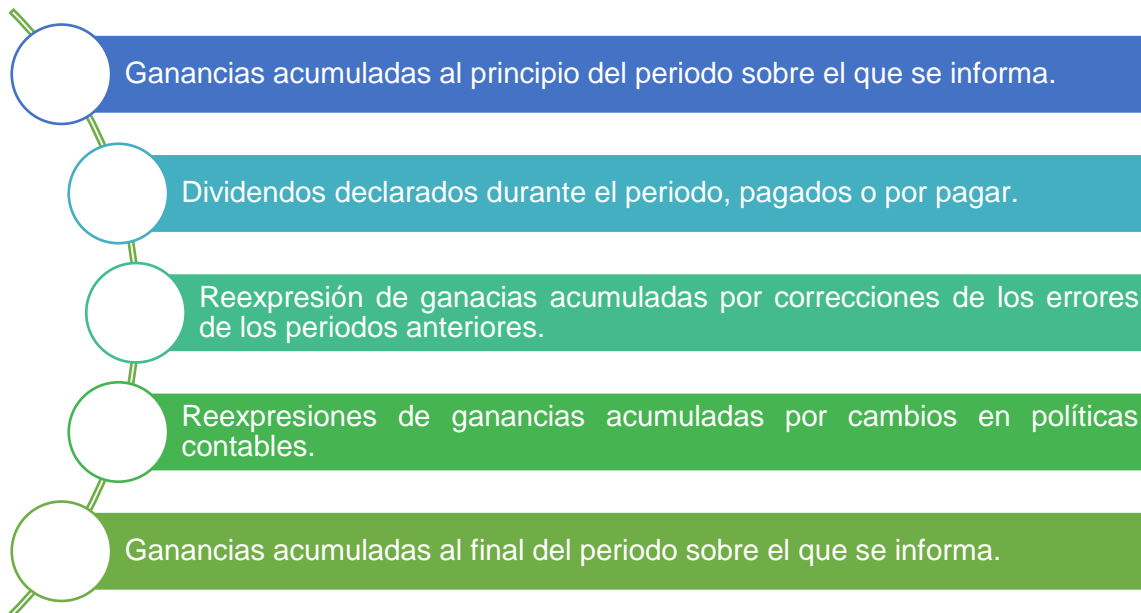
Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 38.

Estado de resultados y ganancias acumuladas

La norma internacional para PYMES permite a una entidad presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar de un estado de resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables (NIIF para PYMES, 2009, p. 39).

Una entidad presentará en el estado de resultados y ganancias acumuladas, además de la información exigida en la sección 5, *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*, las siguientes partidas:

Gráfico 19. Información exigida, sección 5



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 39.

Diferencias entre NIIF plenas y NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 20. Diferencia, sección 6

NIIF para PYMES	NIIF plenas
-Permite presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas para las entidades que presenten cambios en su patrimonio, procedentes solamente de ganancias o pérdidas, pagos de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores y cambios de políticas contables.	- No permite la combinación del estado de resultados y ganancias acumuladas y el estado de cambios en el patrimonio.
- Cuando una entidad posee un negocio en el extranjero, no es exigido la reclasificación de las diferencias de cambios acumuladas que se reconocieron anteriormente en otro resultado integral.	-La entidad deberá presentar las diferencias en cambio acumuladas que se reconocieron en otro resultado integral, cuando posea un negocio en el extranjero.

Fuente: Elaboración propia, 2013.

Ejemplo: Estado de cambios en el patrimonio**Gráfico 21. Estados de cambios en el patrimonio**

COMPañÍA ABC S.A									
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO									
Por el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014									
Expresado en miles de pesos colombianos									
	Capital social	Superávit de capital	Reservas	Revalorización del patrimonio	Dividendos o participaciones decretados en acciones, cuotas o partes de interés social	Resultados del ejercicio	Resultados de ejercicios anteriores	Superávit por valorizaciones	Total
Al primero de enero de 2014	\$19.388	\$ 80	\$ 526	\$ 29.433	\$ 107	\$ 2	\$ (444)	\$ -	\$ 49.092
Ganancia neta del ejercicio	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 7.944	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 7.944
Otro resultado integral del ejercicio	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 217	\$ (512)	\$ (42)	\$ (51)	\$ 592	\$ 204
Resultado integral total del ejercicio	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 8.161	\$ (512)	\$ (42)	\$ (51)	\$ 592	\$ 8.148
Re avalúos propiedad planta y equipo	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 80	\$ -	\$ -	\$ -	\$ (80)	\$ -
Emisión de acciones	\$ 2.500	\$ 4.703	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 7.203
Planes de pagos basados en acciones	\$ -	\$ -	\$ 307	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 307
Dividendos	\$ -	\$ -	\$ -	\$ (1.972)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ (1.972)
Al 31 diciembre de 2014	\$21.888	\$ 4.783	\$ 833	\$ 35.702	\$ (405)	\$ (40)	\$ (495)	\$ 512	\$ 62.778

Sección 7. Estado de flujo de efectivo

Alcance

Establece la información a incluir en un estado de flujos de efectivo y cómo presentarla.

Objetivo

Proporcionar información sobre los cambios en efectivo y equivalentes a efectivo, para determinar el estado de liquidez de una organización.

Equivalente de efectivo

Será una inversión a corto plazo que cuenta con una gran liquidez y que se mantiene para cumplir compromisos de pago a corto plazo (NIIF para PYMES, 2009, p. 40).

Información a presentar en el estado de flujo de efectivo

La entidad presentará un estado que muestre los flujos de efectivo del periodo. Estos se clasificarán en actividades de operación, inversión y financiación:

- **Actividades de operación**

Actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas.

El importe de los flujos de efectivo, procedentes de actividades de operación, es un indicador clave de la medida en la cual estas actividades han generado fondos líquidos suficientes para reembolsar los préstamos, mantener la capacidad de operación de la entidad, pagar dividendos y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación (NIIF para PYMES, 2009, p. 40).

Algunos ejemplos de actividades de operación:

- a) Cobros procedentes de la venta de bienes y prestación de servicios.
- b) Cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias.
- c) Pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios.

d) Pagos a empleados.

- **Actividades de inversión**

Son las relacionadas con la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en el efectivo y los equivalentes al efectivo. (NIIF para PYMES, 2009, p.41).

Algunos ejemplos de actividades de inversión:

- a) Pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo.
- b) Cobros por venta de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo.

- **Actividades de financiación**

Son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición del capital y de los préstamos tomados por parte de la entidad (NIIF para PYMES, 2009, p. 41).

Algunos ejemplos de actividades de financiación:

- a) Cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital.
- b) Entrada de efectivo por concepto de préstamos a entidades bancarias y pago de las mismas.

Gráfico 22. Métodos permitidos para la elaboración de los flujos de efectivo

Método directo:	Método indirecto:
<ul style="list-style-type: none"> •Según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. 	<ul style="list-style-type: none"> •Depura la ganancia (o pérdida) de partidas que no manejan efectivo o son de operación o financiación y movimientos netos

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 41.

En esencia, no existen diferencias sustanciales con lo que plantea la norma colombiana, pero es importante rescatar la relevancia que tiene este estado financiero en la toma de decisiones de las compañías.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

Una entidad registrará los flujos de efectivo procedentes de transacciones en una moneda extranjera en la moneda funcional de la entidad, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo (NIIF para PYMES, 2009, p. 44).

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 7:

1. Clasifique las siguientes cuentas en actividades de operación, inversión o financiación, y si corresponde a una fuente o aplicación del efectivo.
 1. Gasto por depreciación
 2. Aumento en obligaciones laborales
 3. Adquisición de propiedades, planta y equipo
 4. Gasto por amortización
 5. Disminución en obligaciones financieras
 6. Aumento de capital social
 7. Disminución de inventarios
 8. Aumento gastos pagados por anticipado
 9. Disminución de las inversiones a largo plazo
 10. Venta de activos fijos
 11. Aumento en impuestos por pagar
 12. Intereses pagados por obligaciones financieras
 13. Disminución en proveedores
 14. Aumento en cuentas por pagar
 15. Gasto por provisiones
 16. Aumento en las cuentas por cobrar
 17. Aumento de intangibles y diferidos
 18. Pago de dividendos a los accionistas
 19. Aumento de inversiones en sociedades
 20. Intereses recibidos de cuentas por cobrar a clientes de largo plazo
 21. Utilidad generada en ajustes por inflación

Solución:

Descripción de la cuenta	Clasificación de Actividad: - Operación - Inversión - Financiación	Efectivo: - Obtenido (fuente) - Usado (aplicación)
Gasto por depreciación	Operación	Fuente
Aumento en obligaciones laborales	Operación	Fuente
Adquisición de propiedades, planta y equipo	Inversión	Aplicación
Gasto por amortización	Operación	Fuente
Disminución en obligaciones financieras	Financiación	Aplicación
Aumento de capital social	Financiación	Fuente
Disminución de inventarios	Operación	Fuente
Aumento gastos pagados por anticipado	Operación	Aplicación
Disminución de las inversiones a largo plazo	Inversión	Fuente
Venta de activos fijos	Inversión	Fuente
Aumento en impuestos por pagar	Operación	Fuente
Intereses pagados por obligaciones financieras	Financiación	Aplicación
Disminución en proveedores	Operación	Aplicación
Aumento en cuentas por pagar	Operación	Fuente
Gasto por provisiones	Operación	Fuente
Aumento en las cuentas por cobrar	Operación	Aplicación
Aumento de intangibles y diferidos	Inversión	Aplicación
Pago de dividendos a los accionistas	Financiación	Aplicación
Aumento de inversiones en sociedades	Inversión	Aplicación
Intereses recibidos de cuentas por cobrar a clientes de largo plazo	Operación	Fuente
Utilidad generada en ajustes por inflación	Operación	Aplicación

2. La compañía XYZ requiere realizar su flujo de efectivo a diciembre de 2013, por el método directo e indirecto con los siguientes datos adicionales:

Se realizó una compra de una maquinaria por valor de 70.000 y se vendió maquinaria por valor de 37.000 en el 2013. Esta cuenta contaba con un gasto de depreciación de 8.000.

Se adquirió un intangible por valor de 50.000 y se retiraron 10.000 en intangibles en el 2013, con una amortización de 5.000.

Pagó un dividendo por valor de 42.000 en el año.

Se pide: realizar el flujo de efectivo por el método indirecto

XYZ S.A.					
BALANCE GENERAL					
Cifras al 31 de diciembre 2013 y 2012					
	2013	2012	Variación		
Caja y bancos	160.000	78.000	82.000	A	
Cuentas por cobrar	108.000	30.000	78.000	A	
Provisión CxC	-20.000	-5.000	-15.000	F	
Inventarios	65.000	15.000	50.000	A	
Provisión inventarios	-8.000	-2.000	-6.000	F	
Equipo de oficina	60.000	35.000	25.000	A	
Intangibles	45.000	10.000	35.000	A	
Inversiones permanentes	120.000	42.000	78.000	A	
Valorizaciones de activos fijos	150.000	100.000	50.000		
Total activos	680.000	303.000			
Obligaciones financieras	60.000	25.000	-35.000	F	
Cuentas por pagar	90.000	30.000	-60.000	F	
Provisión para contingencia	12.000	5.000	-7.000	F	
Pasivo por impuesto diferido	45.000				
Total cuentas por pagar	207.000	60.000			
Capital social	300.000	120.000	-180.000	F	
Superávit por valorizaciones	105.000	100.000			
Utilidades acumuladas	110.000		-110.000	F	
Utilidad neta	-	23.000	23.000	F	
Dividendos pagados	-42.000		42.000	A	
Total Patrimonio	473.000	243.000			
Total pasivo + Patrimonio	680.000	303.000			

XYZ S.A	
ESTADO DE RESULTADOS	
Cifras al 31 de diciembre de 2013	
Ingresos	375.000
Costos y gastos	270.000
Utilidad antes de impuesto	105.000
Impuesto	18.000
Utilidad neta	87.000

Refinamientos

PP y E	
Saldo inicial 2006	135.000
Adiciones	70.000
Menos gasto depre	-8.000
Re avalúos	50.000
Menos retiros	-37.000
Saldo final 2007	210.000
INTANGIBLES	
Saldo inicial 2006	10.000
Adiciones	50.000
Menos gasto amortización	-5.000
Menos retiros	-10.000
Saldo final 2007	45.000

Flujo de efectivo

FLUJO DE EFECTIVO	
XYZ S.A.	
MÉTODO INDIRECTO	
Diciembre 31 de 2013	
ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:	
Utilidad antes de impuestos	105.000
Ajustados por:	
Depreciación	8.000
Amortización	5.000

Provisión CxC	15.000
Provisión Contingencia	7.000
Provisión Inventarios	6.000
El beneficio operativo antes de trabajar los cambios en otras partidas operacional	146.000
Cambios de otras partidas operacionales:	
(Aumento) en Inventarios de mercancías	-50.000
(Aumento) en Cuentas por Cobrar comerciales	-78.000
Aumento de Cuentas por Pagar	60.000
El efectivo generado por las operaciones	
Dividendos pagados	
Impuestos pagados	-18.000
Efectivo neto (utilizado en) actividades operativas	-86.000
ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	
Adquisición de inversiones permanentes	-78.000
Ventas de inversiones permanentes	
Retiro de intangibles	10.000
Adquisición de intangibles	-50.000
Venta de equipo	37.000
Adiciones de equipo	-70.000
Efectivo neto (utilizado en) actividades de inversión	-151.000
ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO:	
Dividendos pagados	-42.000
Aumento de obligaciones financieras	35.000
Aumento del capital social	180.000
El efectivo neto generado por actividades de financiación	173.000
AUMENTO EN EFECTIVO y EQUIVALENTES	82.000
EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES AL COMIENZO DEL AÑO	78.000
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL FINAL DEL AÑO	160.000

Sección 8. Notas a los estados financieros

Alcance

Establece la información a presentar en las notas a los estados financieros y cómo presentarlas. Las notas proporcionan descripciones narrativas de partidas y transacciones de los hechos económicos que afectan los estados financieros que deben ser suministrados a los usuarios de la información (NIIF para PYMES, 2009, p.46).

ESTRUCTURA DE LAS NOTAS

Gráfico 23. Estructura de las notas



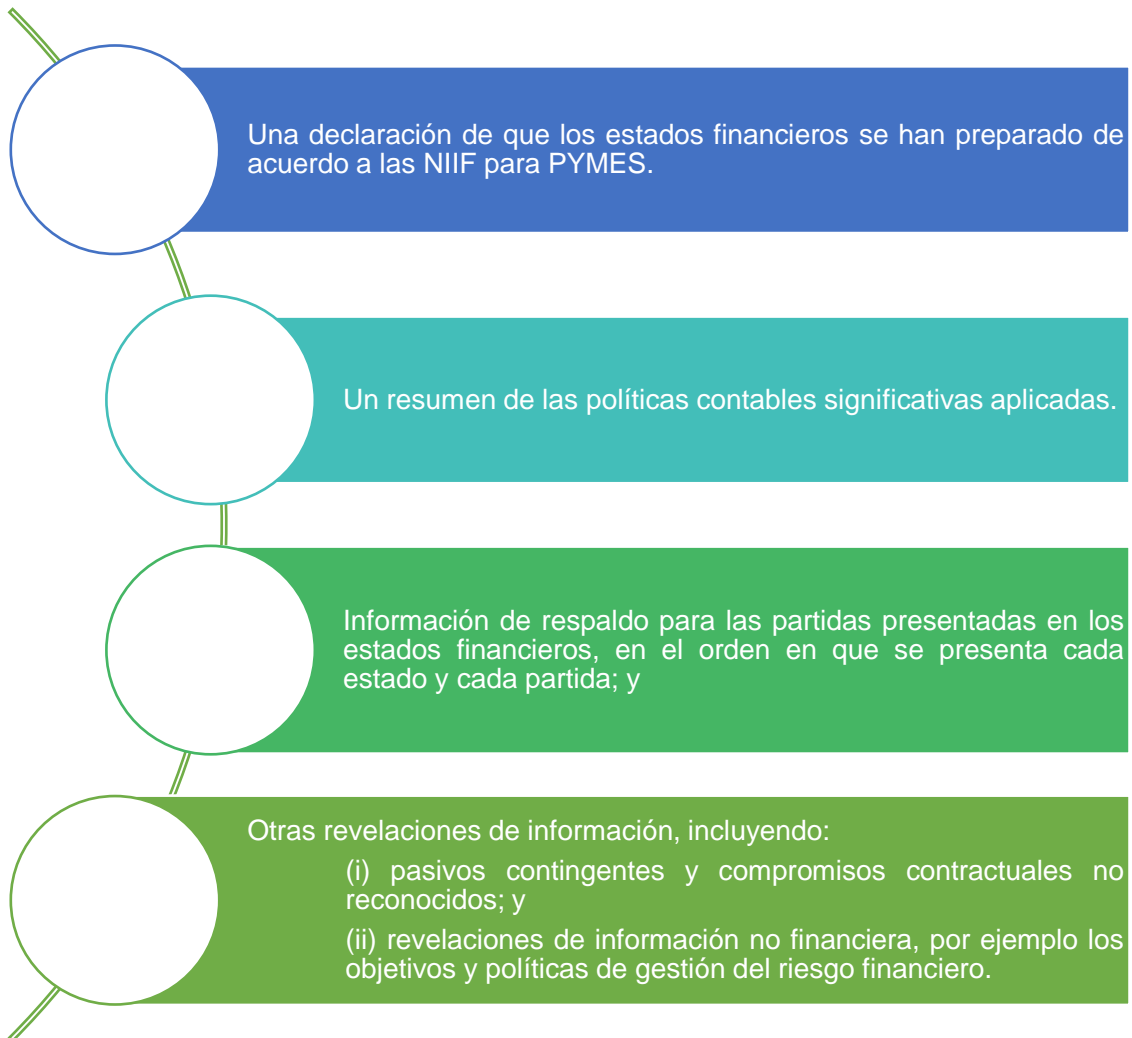
Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 46.

Una entidad presentará las notas de una forma sistemática, referenciando cada partida incluida en los estados de situación financiera y del resultado integral, en el estado de resultados separado y en los estados de cambios en el patrimonio y de

flujos de efectivo, con cualquier información relacionada en las notas (NIIF para PYMES, 2009, p. 46).

EL ORDEN DE PRESENTACIÓN DE LAS NOTAS ES EL SIGUIENTE:

Gráfico 24. Orden de presentación de las notas



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 46.

Información a revelar

Una entidad revelará lo siguiente, en el resumen de políticas contables significativas:	(a) La base (o bases) de medición utilizada para la elaboración de los estados financieros.
	(b) Las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Diferencias entre NIIF plenas y NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 25. Diferencias, sección 8

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- La información a revelar considerada, ha sido simplificada en comparación con las NIIF plenas.	- Presenta una larga lista de información a revelar necesaria en cada una de las normas.

Fuente: Elaboración propia, 2013.

Sección 9. Estados financieros consolidados y separados

Alcance

Esta norma será de aplicación en la elaboración y presentación de los estados financieros consolidados, de un grupo de entidades bajo el control de una dominante. También incluye una guía sobre estados financieros separados y estados financieros combinados (NIIF para PYMES, 2009, p. 48).

Definiciones

Los siguientes términos se usan en esta Norma.

Control: es el poder de dirigir las políticas de la entidad para obtener beneficios de sus actividades (NIIF para PYMES, 2009, p. 48).

Control conjunto: es el acuerdo contractual para controlar una entidad pero por decisión unánime de todas las partes que conforman el acuerdo (NIIF para PYMES, 2009, p. 48).

Subsidiaria: es una entidad controlada por otra (que se conoce como dominante o matriz), (NIIF para PYMES, 2009, p. 49).

Estados financieros consolidados: son los estados financieros de un grupo, presentados como si se tratara de una sola entidad (NIIF para PYMES, 2009, p. 48).

Los estados financieros separados: son los estados financieros de un inversor 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 que le corresponden (NIC 27, 2009, p. 1).

Grupo: es el conjunto formado por una dominante y todas sus dependientes (NIC 27, 2009, p. 1).

Participaciones no controladas: es aquella parte de los resultados y de los activos netos de una dependiente que no corresponden, bien sea directa o indirectamente a través de otras dependientes, a la participación de la dominante del grupo (NIC 27, 2009, p. 1).

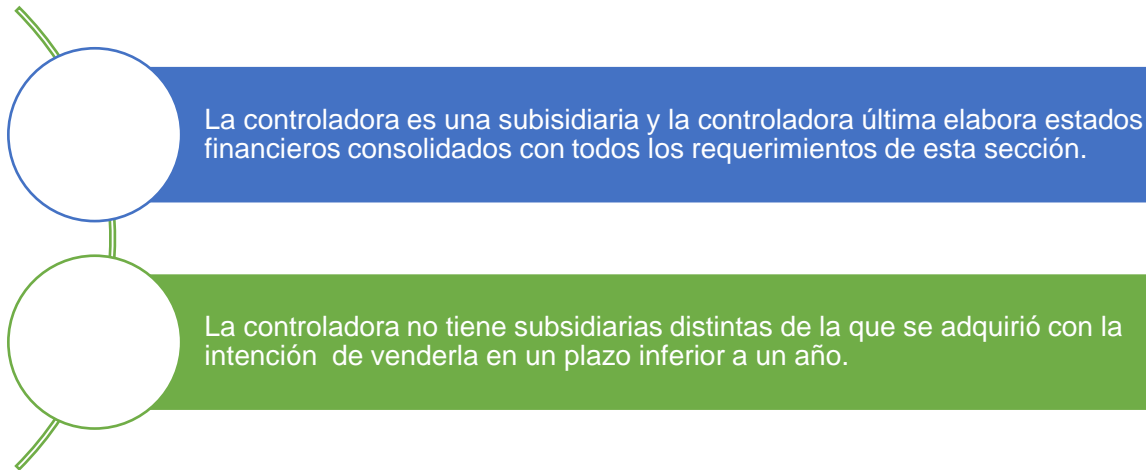
Interés minoritario: es aquella parte de los resultados y de los activos netos de una dependiente que no corresponden a la participación dominante del grupo.

Requerimientos para presentación de estados financieros consolidados

Toda entidad controladora presentará estados financieros consolidados, en la que se deben consolidar las inversiones en sus subsidiarias, de acuerdo con lo establecido en esta sección. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de las controladoras (NIIF para PYMES, 2009, p. 48).

Una controladora no elaborará estados financieros consolidados, si cumple con todas las siguientes condiciones:

Gráfico 26. Condiciones para la controladora



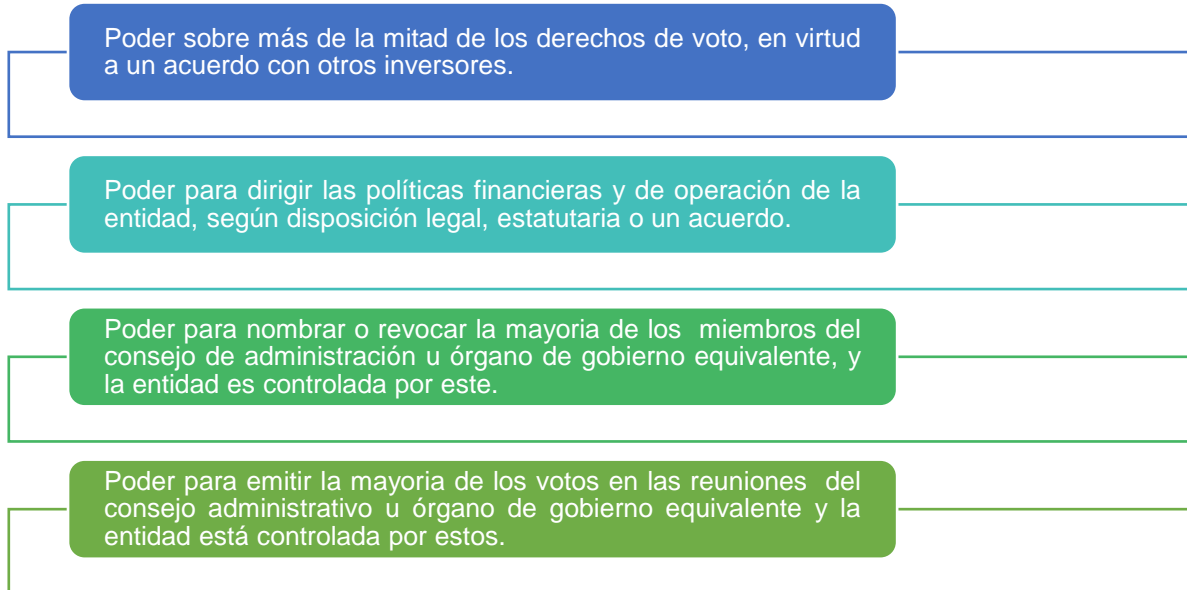
Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 27, Estados financieros consolidados y separados, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 2.

Existe control cuando:

La entidad controladora posee directa o indirectamente a través de una subsidiaria, más de la mitad del poder de voto de una entidad.

Igualmente puede haber control si no cumple con la condición anterior pero tiene:

Gráfico 27. Condiciones existencia del control



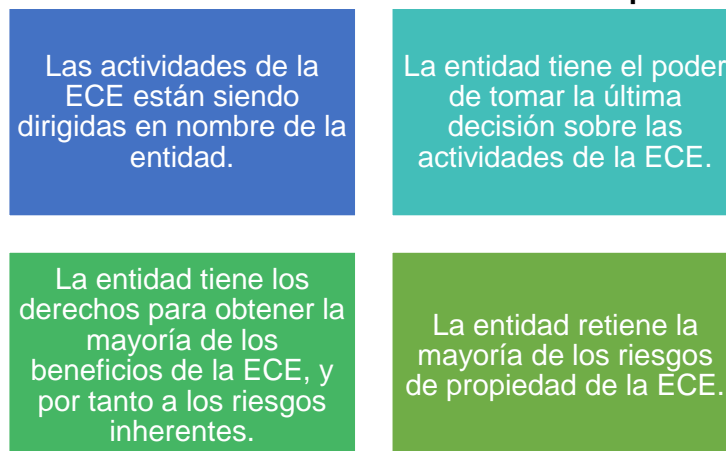
Fuente: Norma Internacional de Información Financiera 10, Estados financieros consolidados, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2012, p. 8.

Entidades de cometido específico (ECE)

Una entidad pudo haberse adquirido con fines específicos (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento o actividades de investigación y desarrollo). Esta clase de entidad también será consolidada.

Una entidad controla una entidad de cometido específico (ECE) cuando:

Gráfico 28. Control a entidad de cometido específico

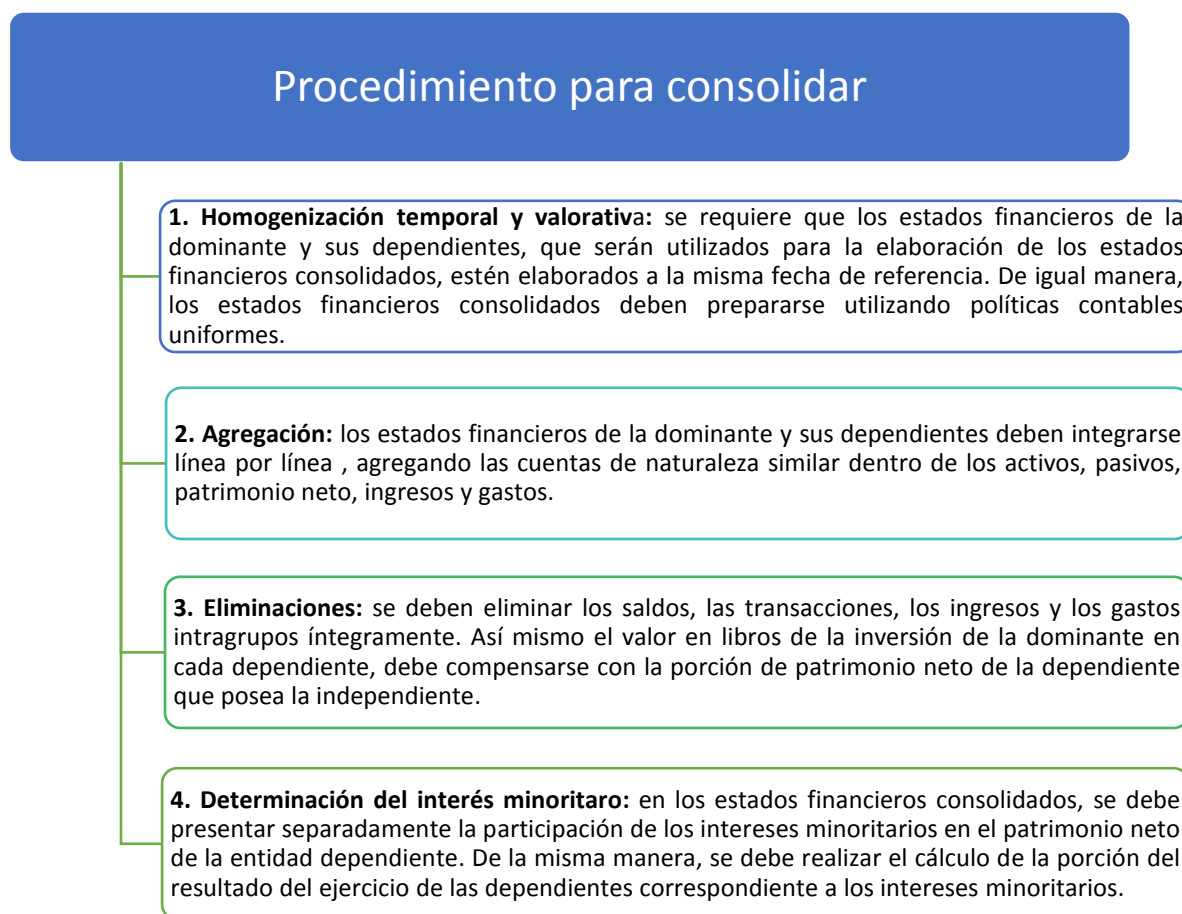


Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 48.

Procedimiento de consolidación

Los estados financieros consolidados presentan la información de un grupo como si se tratara de una sola entidad económica. Para prepararlos se procederá de la siguiente forma:

Gráfico 29. Procedimientos para consolidar



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 27, Estados financieros consolidados, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 3.

Participaciones no controladoras en subsidiarias

Este concepto corresponde al interés minoritario que será presentado en una cuenta separada dentro del patrimonio y revelará las participaciones no controladas en los resultados del grupo por separado del estado de resultado integral.

Revelaciones

El hecho de que los estados financieros son consolidados.

En los estados financieros consolidados se revelará la siguiente información:

La base para concluir que existe control, cuando la controladora no posee más de la mitad del poder de voto.

Cualquier diferencia en la fecha sobre la que se informa, utilizada por la controladora y las subsidiarias para la elaboración de los estados financieros consolidados.

La naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa, sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora, en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 52.

Cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una entidad controlada, de forma conjunta elaboren estados financieros separados revelará:

- Que los estados son estados financieros separados; y
- Una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan.

Estados financieros separados

Son los presentados por una entidad controladora, un inversor en una asociada o un partícipe de una entidad controlada de forma conjunta, en las que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de las cantidades invertidas y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido (NIC 27, 2009, p. 1).

Una entidad que no sea controladora pero sea inversora en una sociedad o tenga una participación en un negocio conjunto, presentará estados financieros según la Sección 14 o la Sección 15. También puede elegir presentar estados financieros separados (NIIF para PYMES, 2009, p. 52).

Estados financieros combinados

Son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor. Deberán eliminarse en su totalidad los saldos, transacciones, ingresos y gastos interempresas, de tal manera que su saldo refleje operaciones realizadas; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados, deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa, a menos que sea impracticable hacerlo; deberán aplicar políticas contables uniformes para transacciones y circunstancias similares (NIIF para PYMES, 2009, p. 53).

Revelaciones

Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información:	El hecho de que los estados financieros sean combinados.
	La razón por la que se preparan estados financieros combinados.
	La base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados.
	La base para preparar los estados financieros combinados.
	La información a revelar sobre partes relacionadas, de acuerdo a la Sección 33 <i>Información a revelar sobre partes relacionadas</i> .

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 53.

Diferencias entre NIIF plenas y NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 30. Diferencias, sección 9

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- Requiere la presentación de información en grupo, utilizando información sobre la fecha en que se	-Permite un periodo de tiempo máximo de tres meses como diferencia en las fechas de

informa, a menos que sea impracticable.	presentación de reportes de grupo.
- Incluye presentación y requerimientos de revelación relacionado con los estados financieros combinados.	- No incluye información relacionada con los estados financieros combinados.
- Incluye exención sobre las entidades con control temporal.	-No incluye exención sobre entidades con control temporal. Sin embargo, si una entidad cumple los criterios para ser clasificada bajo la NIIF 5 <i>Activos no corrientes mantenidos para la venta</i> , se medirá al menor entre el costo y el valor razonable menos los gastos de venta.

Fuente: Elaboración propia, 2013.

Es necesario entender que ciertas valoraciones y cuentas tienen saldos diferentes, y que por tal razón un consolidado bajo norma local diferirá en gran medida al realizado bajo las normas internacionales de información financiera.

Un aspecto diferenciador entre la normatividad colombiana y las normas internacionales de información financiera, se encuentra en la presentación de los estados financieros, donde el interés minoritario bajo norma local se presenta en una cuenta entre el pasivo y el patrimonio, en cambio bajo normatividad internacional se presenta en una cuenta del patrimonio.

EJERCICIO DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 9

La compañía ABC S.A. tiene el 60% de participación en la compañía XYZ S.A. Durante el año 2012 se realizaron las siguientes transacciones entre ambas compañías:

1. La compañía matriz registraba cuentas por cobrar a la compañía subordinada por una suma de \$200 al cierre de periodo.
2. La compañía matriz realizó ventas a la compañía subordinada por una suma de \$400 al cierre de periodo.
3. La compañía matriz vendió \$200 en existencias a la compañía subordinada, al cierre del ejercicio la compañía subordinada había vendido a terceros el 50% del inventario, el valor restante se encuentra registrado en el rubro de

inventarios. El margen de utilidad en la venta ascendió al 40%.

4. La compañía matriz vendió un activo fijo a la compañía subordinada por valor de \$300, el valor en libros del activo ascendió a \$250, por tanto, en tal operación se generó una utilidad en venta de propiedad, planta y equipo de \$50.

Al cierre de diciembre de 2012 el balance general y el estado de resultados de ambas compañías se detallan a continuación, realice las eliminaciones pertinentes y elabore los estados financieros consolidados al cierre del periodo.

Balance General y Estados de Resultados (antes de eliminaciones)

Balance General	Matriz	Filial
Activos corrientes	\$ 800	\$ 600
Inversiones Filiales	\$ 690	\$ -
Crédito Mercantil	\$ 110	\$ -
Activos No Corrientes	\$ 800	\$ 800
Total Activo	\$ 2.400	\$ 1.400
Pasivo	\$ 600	\$ 250
Capital Social	\$ 1.000	\$ 700
Utilidad Acumulada	\$ 800	\$ 450
Ajuste en utilidades no realizadas	\$ -	\$ -
Interés Minoritario	\$ -	\$ -
Total patrimonio	\$ 1.800	\$ 1.150
Pasivo y Patrimonio	\$ 2.400	\$ 1.400

Estado de Resultados	Matriz	Filial
Ventas	\$ 2.000	\$ 1.100
Costos	\$ 1.200	\$ 620
Utilidad Bruta	\$ 800	\$ 480
Gastos Operativos	\$ 230	\$ 160
Utilidad Operativa	\$ 570	\$ 320
Gastos Financieros	\$ 100	\$ 60
Utilidad antes de	\$ 470	\$ 260

Impuesto		
Impuestos	\$ 70	\$ 60
Utilidad Neta	\$ 400	\$ 200

Se pide:

1. Realice las eliminaciones correspondientes, de acuerdo a las transacciones realizadas durante el año y, posteriormente, realice la consolidación de los estados financieros.

Solución:**1. Cálculo de la participación en el patrimonio de la subordinada**

		60%	40%
	Total	Inversión Filial	Interés Minoritario
Patrimonio de la Subordinada Balance General	\$ 1.150	\$ 690	\$ 460
Utilidad de la Subordinada Estado de Resultados	\$ 200	\$ 120	\$ 80

2. Eliminación de la inversión y de las operaciones recíprocas

	Capital Social	Utilidad Acumulada	Inversión Filial	Interés Minoritario
Eliminación de la inversión	\$ 420	\$ 270	\$ (690)	
Reconocimiento Interés Minoritario BG	\$ 280	\$ 180		\$ 460
Total	\$ 700	\$ 450	\$ (690)	\$ 460

Eliminación	Cuenta por Cobrar Filial	Cuentas por Pagar	Ventas	Costo Ventas	Inventario	Activos	Utilidad Venta PPE
Cuentas por cobrar	\$ (200)	\$ 200					
Ventas y gastos			\$ 400	\$ (400)			
Inventarios				\$ 40	\$ (40)		
Utilidad PPE						\$ (50)	\$ 50

Total	\$ (200)	\$ 200	\$ 400	\$ (360)	\$ (40)	\$ (50)	\$ 50
--------------	-----------------	---------------	---------------	-----------------	----------------	----------------	--------------

3. Elaboración de los estados financieros consolidados

Balance General	Matriz	Filial	Σ	Eliminación	Consolidado
Activos corrientes	\$ 800	\$ 600	\$ 1.400	\$ (240)	\$ 1.160
Inversiones Filiales	\$ 690	\$ -	\$ 690	\$ (690)	\$ -
Crédito Mercantil	\$ 110	\$ -	\$ 110		\$ 110
Activos No Corrientes	\$ 800	\$ 800	\$ 1.600	\$ (50)	\$ 1.550
Total Activo	\$ 2.400	\$ 1.400	\$ 3.800		\$ 2.820
Pasivo	\$ 600	\$ 250	\$ 850	\$ (200)	\$ 650
Capital Social	\$ 1.000	\$ 700	\$ 1.700	\$ (700)	\$ 1.000
Utilidad Acumulada	\$ 800	\$ 50	\$ 1.250	\$ (450)	\$ 800
Ajuste en utilidades no realizadas	\$ -	\$ -	\$ -	\$ (90)	\$ (90)
Interés Minoritario	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 460	\$ 460
Total patrimonio	\$ 1.800	\$ 1.150	\$ 2.950		\$ 2.170
Pasivo + Patrimonio	\$ 2.400	\$ 1.400	\$ 3.800		\$ 2.820
Estado de Resultados	Matriz	Filial	Σ	Eliminación	Consolidado
Ventas	\$ 2.000	\$ 1.100	\$ 3.100	\$ (400)	\$ 2.650
Costos	\$ 1.200	\$ 620	\$ 1.820	\$ (360)	\$ 1.460
Utilidad Bruta	\$ 800	\$ 480	\$ 1.280		\$ 1.190
Gastos Operativos	\$ 230	\$ 160	\$ 390		\$ 390
Utilidad Operativa	\$ 570	\$ 320	\$ 890		\$ 800
Gastos Financieros	\$ 100	\$ 60	\$ 160		\$ 160
Utilidad antes de Impuesto	\$ 470	\$ 260	\$ 730		\$ 640
Impuestos	\$ 70	\$ 60	\$ 130		\$ 130
Utilidad Neta	\$ 400	\$ 200	\$ 600		\$ 510
Atribuible a:					
Propietarios de la controladora		\$ 120			
Participaciones no		\$ 80			

controladoras					
Total consolidado				\$ (80)	\$ 430

Sección 10. Políticas contables, estimaciones y errores

Alcance

Selección y aplicación de políticas contables que serán usadas en la preparación de estados financieros. También abarca los cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores en estados financieros de periodos anteriores (NIIF para PYMES, 2009, p. 54).

Definiciones

Políticas contables: “son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros” (NIC 8, 2009, p. 1).

Estimaciones contables: son partidas de los estados financieros que no pueden ser cuantificadas con precisión por lo que deben ser estimadas (NIC 8, 2009, p. 1).

Errores de periodos anteriores: son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable (NIC 8, 2009, p. 1).

Materialidad: una omisión o afirmación errónea es material si puede por su cuantía o naturaleza, individualmente o en forma conjunta, influir en las decisiones económicas de los usuarios (NIC 8, 2009, p. 1).

Políticas contables

Las políticas contables que aplicarán a cada norma se determinarán aplicando esta NIIF.

Si esta norma no trata específicamente una transacción, la gerencia utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable para que la información sea:

- **Relevante:** para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios.
- **Fiable:** en el sentido de que los estados financieros:
 - Representen fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad.

- Reflejen la esencia económica de las transacciones y no simplemente su forma legal.
- Sean neutrales y prudentes.
- La información sea completa (NIC 8, 2009, p. 2).

UNIFORMIDAD EN LAS POLÍTICAS CONTABLES

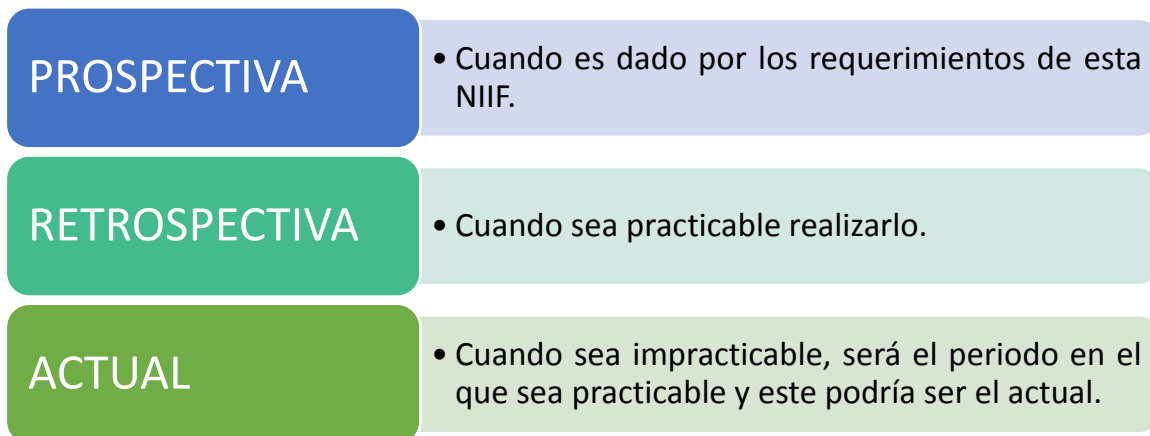
Una entidad deberá seleccionar y aplicar sus políticas contables de forma uniforme para transacciones similares, a menos que esta NIIF requiera o permita aplicar diferentes políticas, con el objetivo de no distorsionar la información y cumplir con el criterio de fiabilidad.

Cambios en políticas:

- **Una entidad cambiará una política contable solo si:**
 - Es requerido por cambios en esta NIIF.
 - El cambio da lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante (NIC 8, 2009, p. 3).
- **No constituye cambio en políticas contables:** la aplicación de una nueva política para transacciones que no habían ocurrido en el pasado.

Aplicación de los cambios en políticas contables:

Gráfico 31. Aplicación de los cambios de las políticas contables



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 8, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2011, p. 3.

Revelaciones

Cuando la entidad aplique un cambio en una política contable de acuerdo a una NIIF, deberá revelar la siguiente información:	La naturaleza del cambio en la política contable;
	El importe del ajuste para las partidas afectadas en el periodo corriente y cada periodo anterior afectado, en la medida que sea practicable;
	Una explicación en caso de que nos sea practicable.

No es necesario repetir esta información a revelar en periodos posteriores.

Cuando la aplicación del cambio sea voluntario deberá revelar la siguiente información:	La naturaleza del cambio en la política contable;
	La razones por las que la nueva política brinda información más confiable y relevante;
	El importe del ajuste para las partidas afectadas en el periodo corriente y cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable;
	Una explicación en el caso de que no sea practicable.

No es necesario repetir esta información a revelar en periodos posteriores.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 56.

Cambios en las estimaciones contables

Los cambios en estimaciones contables proceden de nueva información o nuevos acontecimientos y, por consiguiente, no son correcciones de errores. Ejemplo:

- Las provisiones
- Definición de vida útil

Los cambios en estimaciones contables se reconocerán de forma prospectiva

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 57.

Revelaciones

La entidad deberá revelar la naturaleza del cambio y el efecto sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos en el periodo corriente.

Si es practicable revelará un estimación del efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros.

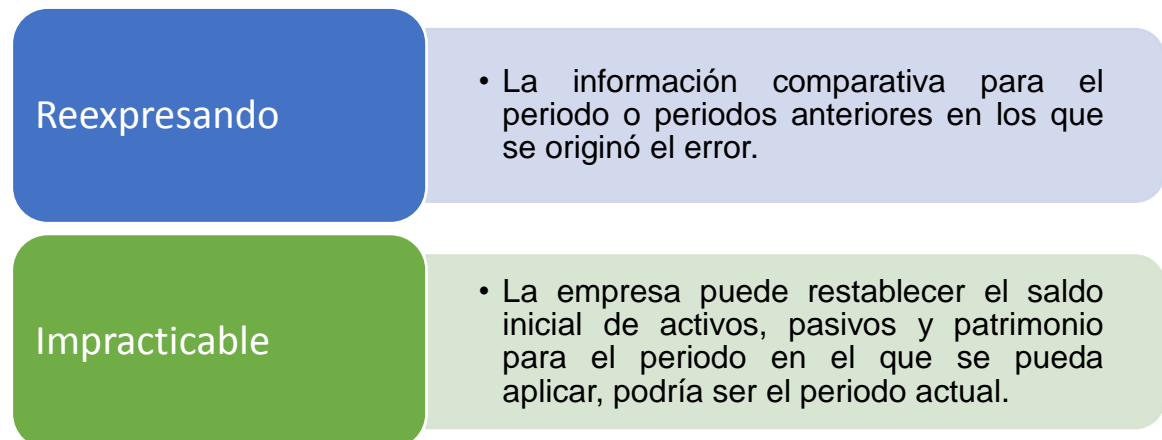
Correcciones de errores de periodos anteriores

Son errores de periodos anteriores las omisiones o inexactitudes en los estados financieros por concepto de:

- Errores aritméticos.
- Error en la aplicación de la política contable.
- Fraudes.

En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores.

Gráfico 32. Corrección de errores de periodos anteriores



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 57.

Revelaciones

	La naturaleza del error del periodo anterior;
La entidad deberá revelar la siguiente información sobre errores de periodos anteriores:	En la medida en que sea practicable, el importe de la corrección en las partidas afectadas, para cada periodo anterior;
	En la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al inicio del periodo anterior sobre el que se presenta la información;
	Una explicación en caso de que no sea practicable.

No es necesario repetir esta información a revelar en periodos posteriores.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 58.

Dentro de la aplicación de las normas internacionales de información financiera, uno de los aspectos más importantes es la definición de políticas, ya que estas serán el punto de partida para una aplicación exitosa de dicha normatividad.

Para la definición de las políticas se requiere un conocimiento amplio del negocio y del sector para que estas generen los beneficios esperados y puedan mostrar la realidad económica de sus operaciones.

Para el diseño de las políticas, no solo deben participar los encargados de la parte contable, sino que se deben integrar las demás dependencias, con el objetivo de que las políticas cumplan con las necesidades de la organización y los requerimientos de las NIC.

Igualmente es necesario entender los periodos que se verán afectados cuando se presenten cambios en políticas contables, cambios en estimados contables, o se descubra algún error.

	Retrospectivo o pasado	Corriente o actual	Prospectivo o futuro
Cambio en política contable	X	X	
Cambio en estimado contable		X	X
Errores de periodos	X		

anteriores

El cambio en política contable afecta utilidades acumulados o retenidas o utilidades del ejercicio.

Los cambios en estimados contables afectan utilidades del periodo o periodos futuros.

Los errores de periodos anteriores afectan utilidades acumuladas.

Ejemplo con propiedad, planta y equipo:

Política contable: modelo del costo o modelo de revaluación.

Estimado contable: vida útil.

Error: cálculo en la depreciación.

EJERCICIO DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 10

- Ejercicio de cambio en política contable:** la empresa ABC S.A. ha decidido cambiar la valoración de sus inventarios del sistema UEPS al sistema PEPS. Bajo el sistema UEPS, los inventarios arrojaban un saldo de \$1.000, mientras por el sistema de valoración PEPS, el inventario arrojaba un valor de \$1.500.

Solución: la empresa deberá afectar sus estados financieros de manera retrospectiva o corriente, de la siguiente manera:

- Retrospectivo:

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Inventarios	\$ 500	
Utilidades retenidas		\$ 500

Como este cambio en política contable da la posibilidad de registrarse de manera retrospectiva, se deben afectar los periodos anteriores, es decir, que se incrementa el valor de los inventarios en la diferencia, y se incrementa el saldo por el mismo valor en la cuenta utilidades retenidas.

- Corriente:

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Inventarios	\$ 500	
Resultados del ejercicio		\$ 500

El cambio en la política también puede registrarse en el periodo corriente, incrementando el valor de los inventarios en \$500 y afectando los resultados del ejercicio por el mismo valor.

Para el caso del tratamiento prospectivo, no se realizaría ningún ajuste al comienzo del ejercicio y por lo tanto los \$500 irían a parar al Costo de Ventas del ejercicio.

2. La entidad ABC S.A. adquiere, el 1 de enero de 2009, maquinaria por \$1.000, para la que espera una vida útil de 10 años. Al formular las cuentas del ejercicio 2012, descubren que la vida útil empleada en función de la información disponible cuando se realizó la estimación, era incorrecta. Dicha vida útil debería haber sido de 5 años.

Se pide:

1. Definir si el evento es un cambio en política contable, un error o un cambio en estimación.
2. Realizar los ajustes contables pertinentes en concordancia con la clasificación anterior.

Solución

1. Este evento corresponde a un error, razón por la cual debe ser reconocido retrospectivamente; así mismo corresponde a un cambio en estimación contable y por ello debe ser reconocido en el periodo corriente o actual y seguir aplicándose en periodos prospectivos.
2. El cuadro siguiente muestra el esquema de depreciación distinguiendo entre: a) depreciación a realizar si la maquinaria tuviera una vida útil de diez años, b) depreciación a realizar si la maquinaria tuviera una vida útil de cinco años, y c) ajustes necesarios.

	Depreciación actual	Depreciación corregida	Ajuste
Ejercicio 2009	\$ 100	\$ 200	\$ 100
Ejercicio 2010	\$ 100	\$ 200	\$ 100
Ejercicio 2011	\$ 100	\$ 200	\$ 100
Ejercicio 2012	\$ 100	\$ 200	
Ejercicio 2013	\$ 100	\$ 200	
Ejercicio 2014	\$ 100		
Ejercicio 2015	\$ 100		
Ejercicio 2016	\$ 100		
Ejercicio 2017	\$ 100		
Ejercicio 2018	\$ 100		

El ajuste a realizar para corregir el error que ha sido descubierto en la formulación de los estados financieros de 2012, sería el siguiente:

Registro para corregir errores de años anteriores:

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidad acumulada	\$ 300	
Depreciación acumulada		\$ 300

- Se realiza un ajuste de \$300 en la depreciación acumulada, debido a que en los ejercicios 2009, 2010 y 2011 se ha realizado una depreciación por \$100 en vez de \$200.

En los estados financieros correspondientes al ejercicio 2012 los ajustes serán los siguientes:

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto depreciación	\$ 200	
Depreciación acumulada		\$ 200

- La depreciación acumulada tendrá un importe de \$800 que corresponderá a una depreciación de \$200 en los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

- En este año, la entidad ABC S.A. reflejará la depreciación del periodo de la maquinaria contra la cuenta de resultados por importe de \$200.

Sección 11. Instrumentos financieros básicos

Alcance

Esta sección trata sobre el reconocimiento, baja en cuentas, medición e información a revelar de los instrumentos financieros (activos financieros y pasivos financieros). Esta sección se aplica a los instrumentos financieros básicos y es relevante para todas las entidades (NIIF para PYMES, 2009, p. 60).

Elección de política contable

Una entidad podrá elegir entre aplicar el total de lo que se dispone en las secciones 11 y 12 o aplicar las disposiciones sobre reconocimiento y medición que trata la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (NIIF para PYMES, p. 60).

Sin importar la elección de política contable, las revelaciones se realizarán de acuerdo a las secciones 11 y 12.

Definiciones

Un instrumento financiero: es un contrato que simultáneamente da origen a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o instrumento de patrimonio en otra empresa (NIIF para PYMES, 2009, p. 60).

Un activo financiero: es todo activo que posea una forma cualquiera de las siguientes:

- a) Efectivo.
- b) Derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero de otra empresa o a intercambiar un instrumento financiero con otra empresa en condiciones potencialmente favorables.
- c) Instrumento de capital de otra empresa no derivado (acciones) o derivado (NIIF para PYMES, 2009, p. 60).

Un pasivo financiero: es una obligación contractual, un contrato que podrá ser liquidado o podrá serlo utilizando los instrumentos de patrimonio propios de la entidad (NIC 32, 2009, p. 3).

Un instrumento de patrimonio: es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos (NIC 32, p. 4).

Tipos de instrumentos financieros

Activos a valor razonable con cambio en resultados: son activos financieros que se medirán a valor de mercado y las variaciones en el valor razonable se reconocerán en resultados (ingreso o pérdida). Las características de este tipo de inversiones son:

- Activos financieros negociables de corto plazo.
- Su finalidad es el manejo de excedentes de liquidez.
- Obtiene rentabilidades en el corto plazo.
- Algunos tipos de inversiones negociables son: acciones que coticen en bolsa, portafolios de inversión, CDT o bonos para negociar en el mercado financiero, fiducias a la vista, etc.

Inversiones mantenidas hasta el vencimiento: son activos financieros medidos por la metodología de costo amortizado. Las características de este tipo de inversiones son:

- Inversiones de renta fija, la tasa de interés puede estar indexada a una tasa de referencia como: DTF, IPC, LIBOR, entre otras.
- La intención de la empresa con este tipo de inversiones es mantenerlas hasta su vencimiento o redención.
- Son clasificadas como inversiones mantenidas hasta el vencimiento: los CDT's, Bonos, TES, Repos, entre otras.

Inversiones a valor razonable con cambios en patrimonio: son activos financieros que se medirán a valor razonable (valor intrínseco) y las variaciones se reconocerán en patrimonio, excepto, cuando se vendan o sufran deterioro. Las características de este tipo de inversiones son:

- Inversiones que no cotizan en bolsa.
- La empresa tienen la inversión con fines estratégicos en el largo plazo.

Se debe tener presente que la NIIF para PYMES, no considera la clasificación de las inversiones a valor razonable con cambios en patrimonio; por lo tanto, una

empresa podrá hacer uso de esta clasificación si define como política contable que está aplicando la NIC 39 para el reconocimiento y la medición, y las revelaciones en notas a los estados financieros corresponderán a lo dispuesto en esta sección.

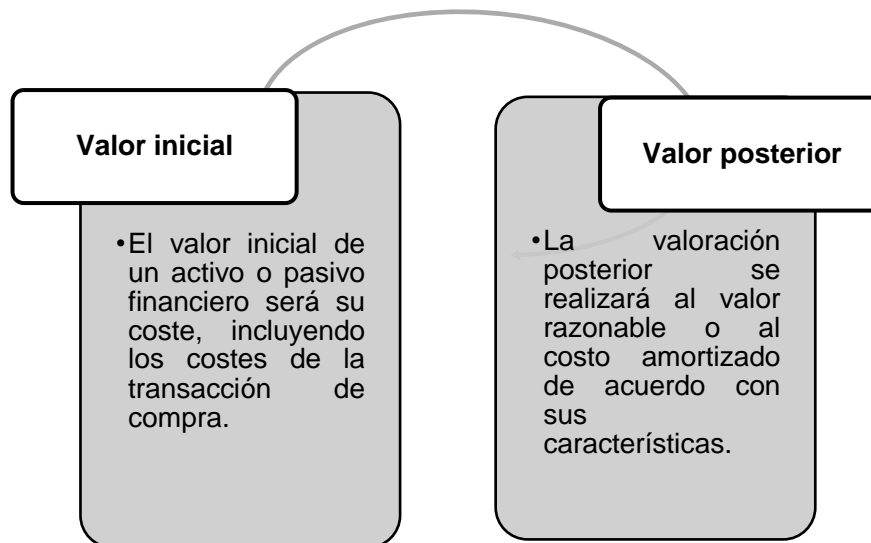
Préstamos y cuentas por cobrar: son instrumentos financieros de corto o largo plazo. Esta sección presenta los siguientes requisitos, su valoración:

- Los préstamos y cuentas por cobrar de corto plazo se medirán al costo.
- Los préstamos y cuentas por cobrar de largo plazo se medirán utilizando la metodología de costo amortizado, teniendo en cuenta la tasa de interés efectiva.

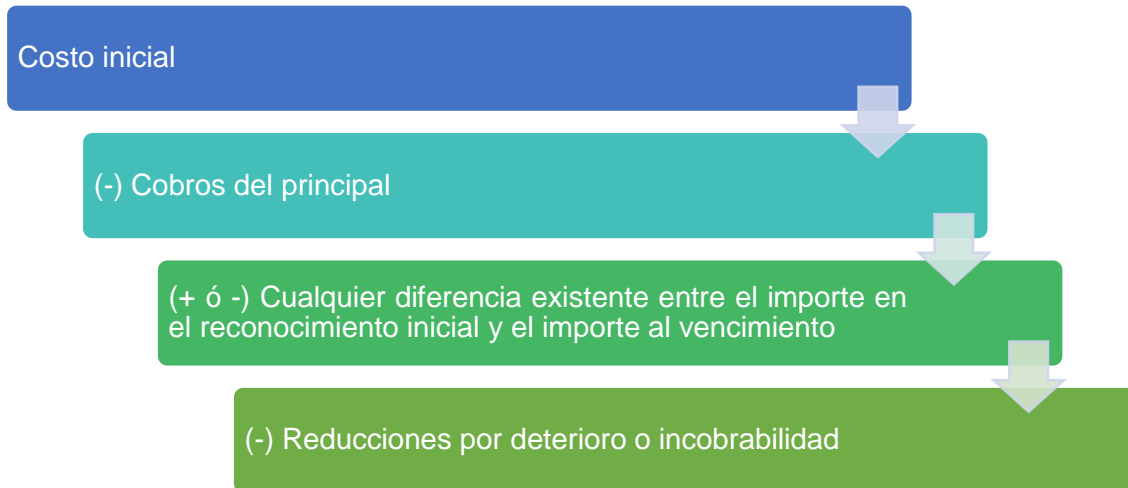
Obligaciones financieras y cuentas por pagar: son instrumentos financieros de corto o largo plazo. Esta sección presenta los siguientes requisitos, su valoración:

- Las cuentas por pagar de corto plazo se medirán al costo.
- Las cuentas por pagar de largo plazo se medirán utilizando la metodología de costo amortizado, teniendo en cuenta la tasa de interés efectiva.
- Las obligaciones financieras se medirán a costo amortizado, si presentan costos accesorios, primas, o cuantías extras relacionadas con los créditos, deberán incluirse en el cálculo de la tasa de interés real efectiva (TIR), para proceder a determinar la metodología de costo amortizado.

Gráfico 33. Valoración inicial y posterior



Fuente: Elaboración propia, 2013.

Gráfico 34. Costo amortizado

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 64.

Para aplicar adecuadamente la metodología del costo amortizado se deben tener en cuenta todos los costos directamente atribuibles con el instrumento financiero, tales como: costos accesorios, primas, seguros, descuentos, opciones de compra, entre otras.

Al identificar realmente los flujos de caja de cada periodo, puede calcularse la tasa real efectiva del instrumento financiero, lo cual permite determinar la rentabilidad real de la inversión.

Por último, se procede a realizar la tabla de amortización con la TIR calculada anteriormente, para identificar el componente financiero (interés devengado), se registra en resultados y el abono a capital que afecta la cuenta del instrumento financiero en el balance.

Valor razonable

Este se determina normalmente a través del precio pagado en la transacción de un activo idéntico en un mercado activo. Si estos precios no están disponibles se realizará a través del precio de mercado de activos financieros similares. Si dicho precio de mercado no puede ser determinado de forma fiable u objetiva, se utilizarán técnicas de valoración para poder determinarlo (NIIF para PYMES, 2009, p.67).

Las técnicas de valoración incluyen el uso de transacciones de mercado recientes para un activo idéntico, referencias al valor razonable de otro activo sustancialmente igual al activo que se está midiendo, en flujos de efectivo descontados y modelos de fijación de precios de opciones.

Provisión por deterioro de valor de los instrumentos medidos al costo o al costo amortizado

Para determinar el deterioro se deben evaluar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, tales como:

- Dificultades financieras significativas del emisor.
- Alta probabilidad de quiebra.
- Dejar de existir un mercado activo en el título.
- Cancelación de dividendos.
- Caída del valor desproporcionada con relación a otros títulos del mismo sector.

Las pérdidas por deterioro, se deben reconocer en los resultados del periodo.

Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuyese y la disminución puede relacionarse con un evento ocurrido con posterioridad al reconocimiento del deterioro, la entidad revertirá la pérdida por deterioro (NIIF para PYMES, 2009, p. 66).

Revelaciones

	El resumen de las políticas contables significativas, la base de medición y otras políticas contables utilizadas.
Una entidad deberá revelar la siguiente información:	Los importes en libros de cada una de las categorías de activos y pasivos financieros a la fecha de informe, e información que permita evaluar la significatividad de estos instrumentos financieros.
	Si una entidad pignoró activos revelará el importe en libros de los activos financieros pignorados y los plazos y condiciones relacionados con la pignoración.
	El importe reconocido en resultados por los cambios de valor en los activos y pasivos financieros, además de los ingresos y gastos por intereses del periodo.

EJERCICIO DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 11

- Ejercicio Bono mantenido hasta el vencimiento:** el Banco ABC S.A. adquirió un instrumento de deuda al que le quedaban cinco años para vencer por importe de \$1.500.000 pesos (incluidos los gastos de la operación). El principal del instrumento asciende a \$1.750.000 y devenga un interés fijo al 5,3% que se paga anualmente. La intención del Banco ABC es mantener el instrumento hasta su vencimiento.

Se pide:

Los activos financieros que están excluidos de la valoración razonable y que tienen un vencimiento fijo deben medirse al coste amortizado. Dado que el Banco ABC S.A. tiene la intención de mantener el instrumento de deuda hasta que venza, ¿cómo se calcula su coste amortizado?

Solución:

<u>Datos</u>	
Valor de la inversión	\$ 1.500.000
Valor de redención	\$ 1.750.000
Cupón anual	5,3%
Cupón anual	\$ 92.750
Plazo de los títulos	5

El cupón anual corresponde al 5,3% del valor de redención, es decir, \$92.750 que recibirá el Banco ABC S.A. cada año.

1.1. Cálculo de la TIR

El cálculo de la TIR consiste en hallar la tasa que iguala el valor presente de los flujos de caja con la inversión inicial.

Flujo	Valor
0	\$ (1.500.000)
1	\$ 92.750
2	\$ 92.750
3	\$ 92.750
4	\$ 92.750
5	\$ 1.842.750
	8,97%

Para nuestro ejemplo, el Banco ABC S.A. no obtiene una rentabilidad del 5,3%, sino que realmente consigue una rentabilidad 8,97% por la inversión realizada en el bono.

1.2. Tabla del costo amortizado

La tabla de amortización del comportamiento de la inversión en el bono es el siguiente:

Periodo	Saldo inicial	Cuota	Intereses	Abono Capital	Saldo final
0	\$ 1.500.000				\$ 1.500.000
1	\$ 1.500.000	\$ 92.750	\$ 134.548	\$ (41.798)	\$ 1.541.798
2	\$ 1.541.798	\$ 92.750	\$ 138.297	\$ (45.547)	\$ 1.587.346
3	\$ 1.587.346	\$ 92.750	\$ 142.383	\$ (49.633)	\$ 1.636.979
4	\$ 1.636.979	\$ 92.750	\$ 146.835	\$ (54.085)	\$ 1.691.064
5	\$ 1.691.064	\$ 1.842.750	\$ 151.686	\$ 1.691.064	\$ (0)

1.3. Registros contables

Los ingresos financieros se calculan con la tasa de interés real efectiva que para este caso es la TIR (8,97%), en cambio los cupones del bono se habían pactado anualmente a una tasa del 5,3%, corresponden a un valor nominal de \$92.750; como los ingresos financieros sobrepasan los cupones efectivamente pagados el excedente se capitaliza en la inversión y se recupera al final de los cinco años, cuando sea liquidado el bono.

01/01/2007 Registro de la inversión

Cuenta	Débitos	Créditos
Bono	\$ 1.500.000	
Disponible		\$ 1.500.000

01/01/2008 Registro del cupón 1

Cuenta	Débitos	Créditos
Bono	\$ 41.798	
Disponible	\$ 92.750	
Ingreso Financiero		\$ 134.548

01/01/2009 Registro del cupón 2

Cuenta	Débitos	Créditos
Bono	\$ 45.547	
Disponible	\$ 92.750	
Ingreso Financiero		\$ 138.297

01/01/2010 Registro del cupón 3

Cuenta	Débitos	Créditos
Bono	\$ 49.633	
Disponible	\$ 92.750	
Ingreso Financiero		\$ 142.383

01/01/2011 Registro del cupón 4

Cuenta	Débitos	Créditos
Bono	\$ 54.085	
Disponible	\$ 92.750	
Ingreso Financiero		\$ 146.835

01/01/2012 Registro del cupón 5

Cuenta	Débitos	Créditos
Disponible	\$ 1.842.750	
Bono		\$ 1.691.064
Ingreso Financiero		\$ 151.686

2. **Ejercicio acciones negociables:** el 30 de agosto del 2011 ABC S.A. compra 2.000 acciones, correspondientes al 10% de las acciones de la Sociedad cotizada XYZ S.A. a un precio de \$50 por acción.

- El 31 de diciembre de 2011 dichas acciones cotizan a \$45.
- El 31 de diciembre de 2012 cotizan a \$56.
- El 31 de diciembre de 2013 su cotización ha caído hasta los \$11 debido a problemas de calidad que se presentaron. Esto ha implicado que XYZ S.A. tenga problemas financieros, por lo que la cotización ha caído durante todo el año.

Se pide:

De acuerdo a la información anterior, realice los asientos para cada uno de los periodos en mención.

Solución:**2.1. Cálculos de los cambios en el valor de la inversión**

	30-ago-11	31-dic-11	31-dic-12	31-dic-13
Número de Acciones	2000	2000	2000	2000
Precio de la acción	\$ 50	\$ 45	\$ 56	\$ 11
Total Inversión en acciones	\$ 100.000	\$ 90.000	\$112.000	\$ 22.000

2.2. Registros contables (reconocimiento inicial y posterior)

Debido a que este tipo de instrumento financiero es disponible para la venta, se podría aplicar la disposición de la Sección 11 como en la primera opción, llevando los efectos resultados o la segunda opción, aplicando la NIC 39, es decir, llevando los efectos a patrimonio.

Sección 11:**30/08/2011 Registro de la inversión**

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Inversión disponible para la venta	\$ 100.000	
Disponible		\$ 100.000

31/12/2011 Ajuste al valor razonable

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Pérdida por cambios en el valor razonable	\$ 10.000	
Inversión disponible para la venta		\$ 10.000

31/12/2012 Ajuste al valor razonable

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Inversión disponible para la venta	\$ 22.000	

Ganancia por cambios en el valor razonable		\$ 22.000
--	--	-----------

31/12/2013 Ajuste al valor razonable

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Pérdida por cambios en el valor razonable	\$ 90.000	
Inversión disponible para la venta		\$ 90.000

NIC 39 Instrumentos financieros**30/08/2011 Registro de la inversión**

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Inversión a valor razonable con cambios en patrimonio	\$ 100.000	
Disponible		\$ 100.000

31/12/2011 Ajuste al valor razonable

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Pérdida por cambios en el valor razonable	\$ 10.000	
Inversión a valor razonable con cambios en patrimonio		\$ 10.000

La pérdida por cambios en el valor razonable se lleva contra resultados, debido a que no hay un saldo en la cuenta patrimonial Superávit por valorizaciones que se pueda disminuir.

31/12/2012 Ajuste al valor razonable

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Inversión a valor razonable con cambios en patrimonio	\$ 22.000	
Superávit por valorización		\$ 22.000

31/12/2013 Ajuste al valor razonable

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Pérdida por cambios en el valor razonable	\$ 68.000	
Superávit por valorización	\$ 22.000	
Inversión a valor razonable con cambios en patrimonio		\$ 90.000

- 3. Ejercicio cuenta por cobrar:** la empresa XYZ Ltda., vende a uno de sus clientes mercancía por un valor de \$150.000.000, se hace un acuerdo de pago en donde se pacta pagar en 5 años dicha deuda con cuotas anuales de \$30.000.000 y sin intereses. La tasa de mercado para créditos similares es del 8% anual.

Se pide:

Dada la información anterior, realice la tabla de amortización de la cuenta por cobrar y los asientos contables respectivos.

3.1. Tabla de amortización

El valor presente de la deuda se calcula de la siguiente manera:

$$VA = \frac{\$30.000.000}{(1+8\%)^1} + \frac{\$30.000.000}{(1+8\%)^2} + \frac{\$30.000.000}{(1+8\%)^3} + \frac{\$30.000.000}{(1+8\%)^4} + \frac{\$30.000.000}{(1+8\%)^5}$$

$$VA = \$ 119.781.301$$

Período	Saldo Inicial	Cuota	Intereses	Abono Capital	Saldo Final
0	\$ 119.781.301				\$ 119.781.301
1	\$ 119.781.301	\$ 30.000.000	\$ 9.582.504	\$20.417.496	\$ 99.363.805
2	\$ 99.363.805	\$ 30.000.000	\$ 7.949.104	\$22.050.896	\$ 77.312.910
3	\$ 77.312.910	\$ 30.000.000	\$ 6.185.033	\$23.814.967	\$ 53.497.942
4	\$ 53.497.942	\$ 30.000.000	\$ 4.279.835	\$25.720.165	\$ 27.777.778
5	\$ 27.777.778	\$ 30.000.000	\$ 2.222.222	\$27.777.778	\$ 0
		\$150.000.000	\$ 30.218.699	\$119.781.301	

3.2. Registros contables

Año 0	DÉBITOS	CRÉDITOS
Cuenta por cobrar cliente	\$ 119.781.301	
Gasto intereses	\$ 30.218.699	
Ingresos venta de mercancía		\$ 150.000.000

Año 1	DÉBITOS	CRÉDITOS
Banco	\$30.000.000	
Cuenta por cobrar cliente		\$ 20.417.496
Ingreso por intereses		\$ 9.582.504

El registro contable del año 2 al 5, requiere el movimiento de las mismas cuentas del año 1, pero se toman los valores correspondientes de la tabla de amortización.

La entidad deberá registrar en el reconocimiento inicial un ingreso por actividades ordinarias por valor de \$150.000.000, el saldo inicial de la cuenta por cobrar traída a valor presente por valor de \$119.781.301 y un gasto de intereses por \$30.218.699, debido a

que la empresa asume el costo (intereses implícitos) del valor del dinero en el tiempo, y en los siguientes años se revertirán con el registro de ingreso por intereses.

- 4. Ejercicio obligación financiera:** la empresa BCV tiene una obligación financiera con un Banco Comercial para desarrollar un proyecto de ampliación del centro logístico, el préstamo presenta las siguientes características.

Condiciones iniciales	
Préstamo	\$ 1.000.000.000
Plazo	10 Años
Tasa	12,30% EA
Prima (seguro)	\$ 70.000.000 Se amortizará proporcionalmente a lo largo del préstamo.
Costos accesorios	\$ 5.000.000 Se pagan en la primera cuota.
Cuotas préstamo	\$ 179.163.087
Cuotas prima	\$ 7.000.000

Se pide: realizar el cálculo de la Tasa Interna de Retorno y la tabla de amortización para los 10 años de la deuda.

4.1 Cálculo de la TIR

Periodo	Flujos de caja
0	(\$ 1.000.000.000)
1	\$ 191.163.088
2	\$ 186.163.088
3	\$ 186.163.088
4	\$ 186.163.088
5	\$ 186.163.088
6	\$ 186.163.088
7	\$ 186.163.088
8	\$ 186.163.088
9	\$ 186.163.088
10	\$ 186.163.088
TIR	13,37%

El costo del préstamo con la entidad bancaria corresponde a 13,37%, debido a la prima que es cobrada a lo largo del tiempo del préstamo y de los costos accesorios que se cobran en la primera cuota.

4.2 Tabla de amortización

Periodo	Saldo inicial	Cuota	Interés	Abono K	Saldo Final
0	\$1.000.000.000				\$1.000.000.000
1	\$1.000.000.000	\$191.163.088	\$133.652.727	\$ 57.510.360	\$ 942.489.640
2	\$ 942.489.640	\$186.163.088	\$125.966.311	\$ 60.196.777	\$ 882.292.862
3	\$ 882.292.862	\$186.163.088	\$117.920.847	\$ 68.242.240	\$ 814.050.622
4	\$ 814.050.622	\$186.163.088	\$108.800.086	\$ 77.363.002	\$ 736.687.620
5	\$ 736.687.620	\$186.163.088	\$ 98.460.309	\$ 87.702.778	\$ 648.984.842
6	\$ 648.984.842	\$186.163.088	\$ 86.738.594	\$ 99.424.494	\$ 549.560.348
7	\$ 549.560.348	\$186.163.088	\$ 73.450.239	\$112.712.848	\$ 436.847.500
8	\$ 436.847.500	\$186.163.088	\$ 58.385.860	\$127.777.228	\$ 309.070.272
9	\$ 309.070.272	\$186.163.088	\$ 41.308.085	\$144.855.003	\$ 164.215.269
10	\$ 164.215.269	\$186.163.088	\$ 21.947.819	\$164.215.269	\$ (0)

4.3 Registros contables

Año 0	DÉBITOS	CRÉDITOS
Banco	\$ 1.000.000.000	
Obligación financiera		\$ 1.000.000.000

Año 1	DÉBITOS	CRÉDITOS
Gasto interés	\$ 133.652.727	
Obligación financiera	\$ 57.510.360	
Banco		\$ 191.163.088

Año 2	DÉBITOS	CRÉDITOS
Gasto interés	\$ 125.966.311	
Obligación financiera	\$ 60.196.777	
Banco		\$ 186.163.088

El valor de la primera cuota difiere de las demás, a causa de los costos accesorios que son cobrados únicamente al inicio de la deuda. Para la segunda cuota, solo se tendrán pagos de intereses y prima.

- 5. Ejercicio cuenta por pagar:** se tiene una obligación con un proveedor por la compra de mercancías de \$120.000.000, se pactan pagos anuales sin intereses durante 3 periodos de la siguiente manera: en la primera cuota se abonará a la deuda \$50.000.000; en la segunda el valor será de \$30.000.000 y en última se terminará de pagar la deuda con \$40.000.000. La tasa de interés del mercado de transacciones similares es del 9%E.A.

Se pide:

Realice la tabla de amortización de la deuda y los asientos contables respectivos.

Solución:**5.1 Tabla de amortización**

El primer cálculo que se debe realizar es el valor presente de los pagos para así reconocer el valor del dinero en el tiempo.

$$VA = \frac{\$50.000.000}{(1+9\%)^1} + \frac{\$30.000.000}{(1+9\%)^2} + \frac{\$40.000.000}{(1+9\%)^3} = \$102.009.299$$

Período	Saldo Inicial	Cuota	Abono Capital	Intereses implícitos	Saldo Final
0	\$ 102.009.299				\$ 102.009.299
1	\$ 102.009.299	\$ 50.000.000	\$ 45.871.560	\$ 4.128.440	\$ 56.137.739
2	\$ 56.137.739	\$ 30.000.000	\$ 25.250.400	\$ 4.749.600	\$ 30.887.339
3	\$ 30.887.339	\$ 40.000.000	\$ 30.887.339	\$ 9.112.661	\$ -
		\$120.000.000	\$102.009.299	\$17.990.701	

El abono a capital corresponde al valor presente de cada una de las cuotas, que sumado a los intereses implícitos, arroja un resultado igual al valor de la suma de las cuotas, es decir, \$120.000.000.

5.2 Registros contables

Año 0	DÉBITOS	CRÉDITOS
Gasto mercancía	\$120.000.000	
Cuenta por pagar proveedor		\$102.009.299
Ingreso intereses		\$ 17.990.701

Año 1	DÉBITOS	CRÉDITOS
Cuenta por pagar proveedor	\$ 45.871.560	
Gasto por intereses	\$ 4.128.440	

Banco		\$ 50.000.000
-------	--	---------------

Año 2	DÉBITOS	CRÉDITOS
Cuenta por pagar proveedor	\$ 25.250.400	
Gasto por intereses	\$ 4.749.600	
Banco		\$ 30.000.000

Año 3	DÉBITOS	CRÉDITOS
Cuenta por pagar proveedor	\$ 30.887.339	
Gasto por intereses	\$ 9.112.661	
Banco		\$ 40.000.000

6. La empresa ABC S.A., adquiere un bono TES, la intención es negociarlo en el corto plazo y será valorado a precio de mercado. Este bono tiene 3 cupones pagaderos de forma anual de \$40, el valor de redención al final del último periodo será de \$1000.

La tasa representa la rentabilidad de los bonos que se encuentran en el mercado, según el tiempo que falte para su redención, para este caso, los bonos redimibles en el primer año tendrán una rentabilidad del 4%, los del segundo año del 4,5% y los del tercer año será del 5%.

Se pide:

Calcular el VPN de la inversión negociable y realizar el asiento contable para el registro de la inversión.

Solución:

Se debe determinar el valor presente neto de los cupones para luego realizar el registro contable.

$$\text{VPN Bono} = \frac{40}{(1+4\%)^1} + \frac{40}{(1+4,5\%)^2} + \frac{1040}{(1+5\%)^3} = \$ 973$$

Registro contable

Año 0 Registro de la inversión		
CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Inversión a valor razonable con cambios en resultados	\$ 973	
Banco		\$ 973

7. **Provisión de cartera.** La empresa ASR le vendió mercancías por valor \$500.000 a la distribuidora Q con un plazo de 60 días. Al mes siguiente la distribuidora Q declaró que estaba en reestructuración económica y le comunicó a ASR que no podía pagarle la mercancía como habían acordado, solo les pagarían 3 cuotas de \$100.000 cada año. La tasa de mercado para este tipo de transacciones es del 8% anual.

Se pide: ¿cómo es el tratamiento contable de la cuenta por cobrar que debe ejecutar la empresa ASR?

La empresa ASR debe provisionar parte de la cuenta por cobrar, ya que sufrió un deterioro por la difícil situación económica de su cliente. ASR deberá calcular la provisión de la siguiente manera:

$$VA = \frac{\$ 100.000}{(1+8\%)^1} + \frac{\$ 100.000}{(1+8\%)^2} + \frac{\$ 100.000}{(1+8\%)^3} = \$ 257.710$$

Provisión deterioro = Valor nominal - VPN pagos

$$\$ 242.290 = \$ 500.000 - \$ 257.710$$

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Gasto pérdida deterioro cuenta por cobrar	\$ 242.290	
Provisión cuentas por cobrar		\$ 242.290

8. Provisión de cartera análisis individual. La empresa BCD vende fertilizantes para productores de café. Por el deterioro que ha sufrido el mercado cafetero, uno de sus clientes más importantes se ha declarado en quiebra. La información que reporta el área de cartera revela que este cliente le debe a la empresa \$200.000.

Se pide: realizar el registro contable de la provisión.

Para efectos fiscales la empresa BCD podría elegir el método individual o general para calcular la provisión por cartera. Contablemente no tiene sentido dejar la cuenta por cobrar sin provisionarse, porque el cliente ya se ha declarado en quiebra, por lo tanto, lo más recomendable es provisionar la totalidad de la cuenta por cobrar de este cliente.

	DÉBITOS	CRÉDITOS
Gasto pérdida deterioro cuenta por cobrar	\$ 200.000	
Provisión cuentas por cobrar		\$ 200.000

9. Provisión de cartera análisis grupal. La empresa XYZ ofrece préstamos a personas naturales para diferentes propósitos como: compra de vivienda, vehículos, libre inversión y cuantías menores. XYZ segmenta sus clientes por categorías según el nivel de riesgo que representen para el banco, de la siguiente forma:

Categoría	Descripción riesgo	% provisionar
A	Clientes que representan riesgo bajo para la empresa.	10%
B	Clientes que representan riesgo moderado para la empresa.	25%
C	Clientes que representan riesgo medio para la empresa.	50%
D	Clientes que representan riesgo alto para la empresa.	100%

El banco presenta los siguientes saldos en cada una de las categorías:

Categoría	Saldo cuenta por cobrar
A	\$ 500.000
B	\$ 300.000
C	\$ 100.000
D	\$ 50.000

Se pide: realizar el cálculo de la provisión de cartera.

Categoría	Saldo cuenta por cobrar	% provisionar	Provisión
A	\$ 500.000	10%	\$ 50.000
B	\$ 300.000	25%	\$ 75.000
C	\$ 100.000	50%	\$ 50.000
D	\$ 50.000	100%	\$ 50.000
Total Provisión			\$ 225.000

Se multiplica el saldo de la cuenta por cobrar por el estadístico que el banco ha definido, según datos históricos para hallar la provisión correspondiente.

Registros contables

	DÉBITOS	CRÉDITOS
Gasto pérdida deterioro cuenta por cobrar	\$ 225.000	
Provisión cuentas por cobrar		\$ 225.000

Sección 13. Inventarios

Alcance

Esta norma establece los principios de reconocimiento y medición de los inventarios.

Inventarios son activos:

- a) Mantenedos para la venta en el curso normal de las operaciones;
- b) En proceso de producción para su venta; o
- c) En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Aplica a todos los inventarios excepto a:

- a) Las obras en curso, resultantes de los contratos de construcción;
- b) Los instrumentos financieros; y
- c) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección.

Esta norma no aplica para los inventarios mantenidos por:

- a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 82.

Definiciones

Inventarios: activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación, en proceso de producción con vista a la venta o en forma de material o suministro (NIC 2, 2009, p. 2).

Inventarios en consignación: son aquellos a los cuales no se les han transferido los riesgos y ventajas, por tanto siguen siendo del proveedor.

Valor neto realizable: precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta (NIC 2, 2009, p. 2).

Valor razonable: importe por el que puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados, que realizan una transacción libre (NIC 2, 2009, p. 2).

Medición de los inventarios: una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado, menos los gastos de venta.

Gráfico 35. Medición de los inventarios**Costo de los inventarios**

- Comprende todos los costos derivados de su adquisición, transformación y en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actual.

Costo de adquisición

- Comprende el precio de compra, aranceles de importación, impuestos no recuperables, transporte, almacenamiento y otros costos directamente atribuibles. Se deducirán los descuentos y rebajas para determinar el costo.
- La sección 25 no permite capitalizar intereses en el activo, todos los costos por préstamos se reconocerán en resultados.

Costo de transformación

- En este se incluyen los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.
- Para distribuir los costos indirectos fijos a los costos de transformación, se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Puede usarse el nivel real de producción, siempre que se aproxime a la capacidad normal. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos.

Costos excluidos

- Estos costos se llevarán como gasto del periodo:
 - Las cantidades anormales de desperdicio de material, mano de obra u otros costos de producción;
 - Los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso de producción, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - Los costos de venta o comercialización;
 - Los costos por intereses.

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 2, Inventarios, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, pp. 2-5.

Producción conjunta y subproductos

El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de las materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad los distribuirá entre los productos utilizando bases coherentes y racionales (NIC 2, 2009, p. 3).

La distribución puede basarse, por ejemplo, a la participación en el mercado relativo de cada producto, ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción (NIIF para PYMES, 2009, p. 89).

La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no son significativos. Cuando este sea el caso, la entidad los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta.

Habitualmente los ingresos generados por subproductos son reconocidos como otros ingresos en el estado de resultados, la Sección 13 requiere que los ingresos por subproductos se reconozcan como un menor valor del costo de producción y, por ende, un menor valor del costo de ventas.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

En la medida en que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos incurridos en la prestación del servicio. Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles (NIIF para PYMES, 2009, p. 84).

La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluirán, pero se reconocerán como gastos en el periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por los prestadores de servicios (NIIF para PYMES, 2009, p. 84).

Técnicas de la medición del costo

Una empresa podrá utilizar cualquiera entre costo estándar, método de los minoristas o el precio de compra más reciente, siempre y cuando los valores se aproximen al costo real.

- **Costo estándar:** tiene en cuenta los niveles normales de materia prima, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad.
- **Método de minoristas:** mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado al margen bruto (NIIF para PYMES, 2009, p. 85).

Fórmulas de cálculo del costo

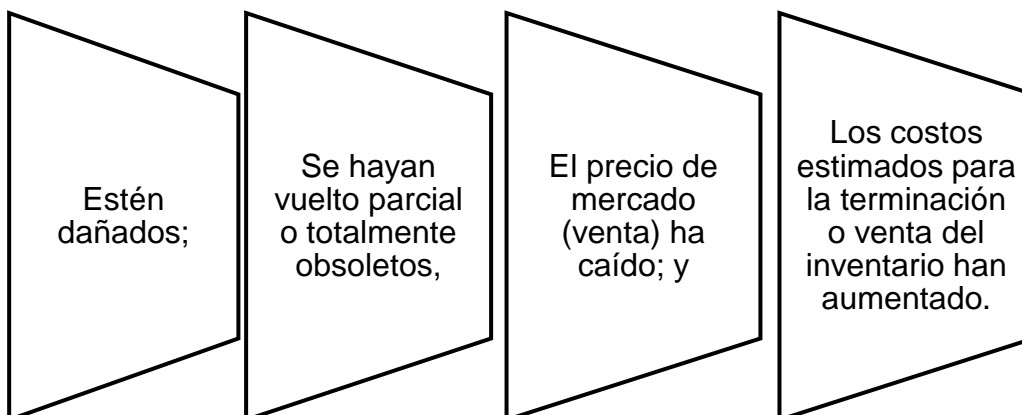
- Identificación específica:** se aplica para productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos.
- Método de primera entrada y primera salida (FIFO) y promedio ponderado:** son métodos utilizados para la valuación de productos intercambiables entre sí, cuyo costo individual no puede ser identificado de forma específica.

El método de valuación de inventarios, últimas en entrar primeras en salir (UEPS), no es aceptado bajo NIIF, ya que no muestra adecuadamente la realidad económica ni el valor razonable de los bienes y productos (NIIF para PYMES, 2009, p. 84).

Valor neto realizable

Gráfico 36. Valor neto de realización

Se debe disminuir el valor de los inventarios hasta el valor neto cuando:



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 2, Inventarios, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 5.

En la presentación del estado de resultados por la función del gasto, el ajuste resultante al valor neto de realización se reconoce en una cuenta separada del costo de producción o costo de ventas. Así mismo, en el balance general la provisión se presenta en una cuenta separada en el inventario (cuenta correctora).

Reconocimiento como costo de ventas

Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.

Revelaciones

Revelar:	Las políticas contables adoptadas para la medición y reconocimiento de los inventarios;
	El importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales por clasificación de inventarios;
	El importe en libros de los inventarios que se llevan al valor neto de realización;
	El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
	El importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo;
	El importe de las reversiones en las rebajas de valor;
	Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor;
El importe en libros de los inventarios pignorados en garantía.	

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 2, Inventarios, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, pp. 5-7.

NIIF plenas vs. NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 37. Diferencias de la sección 13

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- Los costos por préstamo se llevan directamente al gasto y no como parte del costo inicial del inventario.	- Los costos por préstamo se capitalizan como parte del costo del inventario, si este califica con la

	definición de activo apto.
--	----------------------------

Tomado de: Elaboración propia, 2013.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 13

1. La compañía X fabrica computadores. El precio de venta de un computador en el mercado es de \$300.000 y su costo de producción es de \$270.000. Los gastos administrativos representan el 15% del precio de venta y los gastos de venta y comercialización representan el 13% del precio de venta.

Se pide:

1. Determinar el valor neto de realización de los computadores.

Solución:

1. Determinar el valor neto razonable

Datos	Valor	%
Valor razonable	\$ 300.000	
Costo de producción	\$ 270.000	
Gastos administrativos	\$ 45.000	15 %
Gastos de venta	\$ 39.000	13 %

Inicialmente realizamos el cálculo del valor neto de realización que corresponderá al valor razonable, menos los gastos necesarios para su venta:

$$\text{Valor razonable-gastos de venta} = \$ 300.000 - \$ 39.000 = \$261.000$$

Luego realizamos comparación con el costo:

$$\text{Costos de producción: } \$ 270.000$$

Ajuste

$$\text{VNR} - \text{Costo de producción} = \$270.000 - \$261.000 = \$ 9.000$$

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto por pérdida deterioro inventario	\$ 9.000	

Provisión inventarios VNR		\$ 9.000
---------------------------	--	----------

La compañía registra sus existencias al menor valor entre su costo de producción y el valor neto realizable. En este caso, el valor neto de realización es menor al costo de producción, por lo tanto, se reconoce el deterioro como una provisión de inventario.

Los gastos administrativos no se incluyen en el cálculo del valor neto razonable, debido a que estos no son gastos necesarios para la venta de los computadores.

2. La compañía ABC S.A. aplica el costeo estándar. Para el mes de junio de 2013 su capacidad normal de producción es de 33.000 unidades. A finales de este mes se presentaron las siguientes cifras respecto a los costos de producción:

Costos de producción	Valor
Consumo de materias primas	\$350.000
Mano de obra directa variable	\$190.000
Costos indirectos variables	\$130.000
Costes indirectos fijos	\$280.000

Se pide:

Calcular y determinar el costo unitario del producto, si la producción real ha sido de 22.500 unidades.

Solución

1. Determine el nivel de subactividad o sobreactividad

El nivel de subactividad o sobreactividad se calcula dividiendo la capacidad real empleada sobre la capacidad normal y se expresa en porcentaje. Si el resultado es superior al 100% indica que durante el periodo objeto de análisis se presentó sobreactividad, en caso de ser inferior a 100%, indica subactividad.

$$(\text{Capacidad real/Capacidad normal}) \cdot 100 = (\$ 22.500 / \$ 33.000) \cdot 100 = 68\%$$

En este caso, durante el periodo hubo subactividad. La sección 13 especifica el tratamiento contable de los costos fijos indirectos cuando se presenta subactividad.

2. Determinar el importe a reconocer en el estado de resultados como costos fijos y como gasto por subactividad:

La sección 13 requiere realizar el ajuste por subactividad a los costos fijos; por su parte,

los costos variables por depender del volumen de producción, no necesitan el análisis de capacidad ociosa.

Valor a reconocer como costos indirectos fijos del periodo:

$$\text{\$ } 280.000 * 68\% = \text{\$ } 191.000$$

Valor de los costos indirectos de fabricación fijos a reconocer como gasto por subactividad:

$$\text{\$ } 280.000 * 32\% = \text{\$ } 89.000$$

3. La empresa ABC produce mediante un proceso de producción conjunta (Proceso conjunto), con un costo del proceso de \$140.000 y materias primas por \$86.000, dos productos principales (P1 y P2) y un subproducto (S1), los 2 productos principales tienen un proceso adicional (Proceso adicional A y B), con costos de \$8.000 y \$6.500 respectivamente. Los precios de venta son:

Producto	Precio de Venta
P1	\$600
P2	\$480
S1	\$40

Se pide:

- Determinar el costo unitario de los productos principales P1 y P2, aplicando los criterios de la Sección 13.
- Determinar el costo del subproducto S1; este tiene un proceso adicional con un costo de \$7.500 y el valor neto realizable es de \$100 la unidad.

Solución:

Para resolver este problema tenemos que tomar en consideración que la Sección 13 establece que cuando el valor es poco significativo de los subproductos, estos serán un menor costo de la producción conjunta, por lo tanto, el ingreso que se establece por la venta de los subproductos reducirá este importe a distribuir entre los productos principales.

Por otra parte, la Sección 13, dentro de los métodos sobre bases racionales y uniformes, para asignar los costos conjuntos a los productos principales, ejemplifica como uno de ellos al valor de mercado de cada producto, ya sea en curso o como producto terminado, lo que determina 2 posibilidades de determinar los costos.

a1. Como producto terminado

Determinación de las ventas relativas de productos terminados:

Producto	Cantidad	Precio de mercado	Venta relativa del producto terminado
----------	----------	-------------------	---------------------------------------

P1	400	\$ 600	\$ 240.000
P2	300	\$ 480	\$ 144.000
Venta relativa total de los productos terminados			\$ 384.000

Determinación del costo de la producción conjunta:

Materias primas	\$86.000
Proceso conjunto	\$140.000
(-) Ingresos relativos de los subprocesos (150 Unid* \$ 40)	\$6.000
Total costo de la producción conjunta	\$220.000

Una vez se determinan las ventas relativas (calculadas en función de las unidades producidas para asignar costos a todas ellas) y el total de los costos que asignar, se establece el coeficiente de asignación de costos o, lo que es igual, la cantidad de pesos de costo por cada peso de venta.

Coeficiente de asignación de costos: $\frac{\$220.000 \text{ de costo}}{\$384.400 \text{ de venta relativa}} = \0.57291667

Con este coeficiente se asigna el costo conjunto a los productos, en función de sus rentas relativas, a los cuales se les deberá agregar el costo de los respectivos procesos adicionales a cada uno de ellos. De esta forma, determinar el costo unitario de los productos principales, al dividir los costos agrupados de cada producto por el número de unidades producidas.

Determinación del costo asignable a cada producto principal:

Producto	Ingresos relativos a unidades producidas	Coeficiente	Costo total
P1	\$240.000	0.57291667	\$137.000
P2	\$144.000	0.57291667	\$82.500
Total costo asignado a los productos			\$220.000

Determinación del costo unitario de los productos principales:

Producto	Costo total	Proceso Adicional	Costo Total del producto	Unidades	Costo Unitario
P1	\$137.500	\$8.000	\$145.500	400	\$ 363.75
P2	\$82.500	\$6.500	\$89.000	300	\$ 296.67

Ahora bien, si el costo unitario de los productos principales hubiese sido calculado sin considerar la disminución del costo, debido a los subproductos, estos costos unitarios habrían sido de \$373.13 y \$304.17 para P1 y P2 respectivamente, es decir, ninguna variación tan significativa del costo de los productos principales.

Bajo este mecanismo de aplicación de los subprocesos como un menor costo de la producción conjunta, con una repercusión directa sobre los costos de los productos principales, se tiene que entender que *el costo de los subproductos es el mismo valor razonable considerado como disminución del costo conjunto*, esquemáticamente:



Como es el caso de los subproductos, que por su propia naturaleza no tienen un valor significativo, y teniendo presente que el valor neto realizable es el precio de venta; deducidos los costos estimados de producción y los costos necesarios para la venta, pero en este caso no existe un valor de producción de los subproductos al aplicar la Sección 13, por lo tanto, el precio de venta del producto puesto en fábrica, puede ser perfectamente el valor neto realizable.

a2. Como producto en curso

En este segundo caso, el punto de asignación de los costos será el punto de separación de la producción conjunta, es decir, previo a los procesos adicionales, método conocido como “valor relativo de venta en el punto de separación”. Este método significa determinar las ventas relativas, descontando los procesos adicionales de los productos principales, si existen, y asignar los costos conjuntos a este punto, para posteriormente agregar los procesos adicionales descontados anteriormente y, finalmente, determinar el costo unitario de los productos principales.

En este método tiene gran incidencia en la variación del costo unitario de los productos principales, el costo de los procesos adicionales y la diferencia entre uno y otro de los diferentes productos principales. En este caso en particular, la variación no es significativa debido a los bajos costos de los procesos adicionales y a la similitud entre ellos, pero permiten mostrar la metodología aplicada.

Determinación de las ventas relativas en el punto de la separación:

Producto	Ingresos relativos	Proceso adicional	Ingresos relativos en el punto de separación
P1	\$240.000	\$8.000	\$232.000
P2	\$144.000	\$6.500	\$137.500
Ingresos relativos totales en el punto de separación			\$369.500

Los costos conjuntos seguirán siendo los mismos, el valor neto realizable de los subproductos será el costo de estos y un menor costo de la producción conjunta. Calculado para el desarrollo de a1:

Total costo de la producción conjunta	\$220.000
--	------------------

La variación en el denominador del cálculo del coeficiente representará una diferencia en la asignación de los costos conjuntos:

$$\text{Coeficiente de asignación de costos: } \frac{\$220.000 \text{ de costo}}{\$369.500 \text{ de venta relativa}} = \$0.59539919$$

Determinación del costo unitario de los productos principales:

Producto	Costo total	Proceso adicional	Costo total del producto	Unidades	Costo Unitario
P1	\$138.132,61	\$8.000	\$146.132,61	400	\$ 365,33
P2	\$81.867,39	\$6.500	\$88.367,39	300	\$ 294,56

Como se puede observar, las diferencias en los costos de los productos principales P1 y P2 no son significativos, debido a la similitud de los costos de los procesos adicionales de cada uno de ellos y el bajo importe de estos, pero muestran claramente las diferencias entre la aplicación con un método de producto terminado y uno como producto en curso.

b. Costo del subproducto que requiere un proceso adicional

Al interpretar la Sección 13 en la aplicación del costo del subproducto, no se hace referencia ninguna a la existencia de un proceso adicional de los subproductos; sin embargo, si consideramos que el proceso adicional está directamente relacionado con el subproducto, este, no hay duda, de que formará parte del costo del subproducto. Ahora bien, el diferencial que se producirá entre el costo real del subproducto y su valor neto razonable, podrá aplicarse al costo del subproducto y como un menor costo conjunto, siguiendo la misma metodología del caso anterior, para los productos principales.

Por lo tanto, el cálculo del costo del subproducto será:

Proceso adicional para producir el subproducto = Costo unitario del subproducto.

Número de unidades producidas del subproducto

$$7.500 / 150 = \$50 \text{ Costo Unitario Subproducto}$$

El diferencial entre el valor neto razonable y el costo del subproducto, será aplicable como un menor costo de la producción conjunta, es decir, el valor neto razonable del subproducto, multiplicado por el número de unidades producidas del subproducto, esto menos el costo del proceso adicional, representa el costo adicional del subproducto por una parte, y un menor costo de la producción conjunta, por otra.

$$10 \times 15 - 7.5000 = \$7.500 \text{ asignables como costo del subproducto y menor costo conjunto}$$

Este mayor costo del subproducto, se aplicará de igual forma que en los casos a1 y a2.

Sección 14. Inversiones en entidades asociadas

Alcance

Esta sección aplica para la contabilización de asociadas en estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que no es una controlada, pero tiene inversión en una o más asociadas.

Definiciones

Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:

Asociada: es una entidad sobre la que el inversor posee influencia significativa, sin ser dependiente o negocio conjunto. Se incluyen otras fórmulas de asociación empresarial sin formar una nueva persona jurídica (NIC 28, 2009, p.1).

Control: es el poder de dirigir las políticas de la entidad para obtener beneficios de sus actividades (NIC 28, 2009, p.1).

Control conjunto: es el acuerdo contractual para controlar una entidad pero por decisión unánime de todas las partes que hace parte del acuerdo (NIC 28, 2009, p.1).

Dependiente o filial: es una entidad controlada por otra. Se incluyen otras fórmulas de asociación empresarial sin formar una nueva persona jurídica.

Influencia significativa: es el poder de intervenir en las decisiones de la entidad sin tener el control absoluto ni conjunto de la misma. Se presume que el inversor ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, el 20% o más del poder de voto de la participada (NIC 28, 2009, p. 2).

Medición-elección de política contable

El inversor contabilizará su participación en asociadas utilizando una de las siguientes opciones:

- a) Modelo del costo
- b) Método de participación
- c) Modelo del valor razonable

Modelo del costo

El inversionista medirá sus inversiones en asociadas, al costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, de acuerdo con la sección 27 *Deterioro del valor de los activos* (NIIF para PYMES, 2009, p. 87).

Los dividendos y demás distribuciones serán reconocidos como ingresos.

Las inversiones en asociadas para las que exista un precio de cotización pública, se medirán bajo el modelo del valor razonable.

Método de participación

Según el método de la participación, una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción) y se ajustará posteriormente para reflejar la participación del inversor tanto en el resultado como en otro resultado integral de la asociada (NIIF para PYMES, 2009, p. 87).

En el momento de la adquisición de la inversión en una asociada, un inversor contabilizará cualquier diferencia (tanto si es positiva como si fuera negativa) entre el costo de adquisición y la participación del inversor en los valores razonables de los activos identificables netos de las asociada (NIIF para PYMES, 2009, p. 87).

Para aplicar el método de participación se utilizarán los estados financieros con igual corte a la presentación de los informes del inversor; si resulta impracticable, deberán tomarse los más recientes, que en ningún caso podrá ser superior a tres meses y deberán aplicarse los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y eventos significativos que hayan ocurrido entre las fechas citadas. (NIIF para PYMES, 2009, p. 88).

La asociada deberá aplicar políticas contables similares al inversor.

En caso de que las pérdidas acumuladas que corresponden al inversor superen el valor contable de la inversión, solamente deberá llevar pasivo si tiene la obligación legal de responder por dichas pérdidas o si hizo pagos a nombre de la asociada, de lo contrario, dejará el importe en cero y no seguirá reconociendo pérdidas (NIIF para PYMES, 2009, p. 88).

Pérdidas por deterioro de valor

Se reconocerán deterioros del valor para la totalidad del importe en libros de la inversión, utilizando la NIC 36, mediante la comparación de su importe recuperable (mayor entre valor de uso y el valor razonable, menos costes de venta) con su importe en libros (NIC 28, 2009, p. 7).

Valor de uso se estimará:

La porción que corresponda al inversor del valor actual de los flujos de caja estimados, que se espera genere la asociada por su operación y los importes resultantes de la enajenación final por otra vía de la inversión.

El valor actual de los flujos futuros de efectivo que se esperan recibir como dividendo y los importes resultantes de la enajenación final por otra vía de la inversión.

Discontinuidad en el método de participación

El inversor dejará de aplicar el método de la participación desde la fecha en que cese su influencia significativa sobre la asociada.

- a) Si la entidad pasa a ser subsidiaria o de negocio conjunto, el inversor volverá a medir la participación al valor razonable y reconocerá las pérdidas y ganancias en los resultados.
- b) Si un inversor pierde su influencia significativa como resultado de una venta parcial o completa de la inversión, dará de baja en cuentas a la asociada y reconocerá en los resultados el valor razonable de la parte conservada y el importe en libros de la inversión a la fecha en que se pierde la inversión
- c) Si la inversión pierde la influencia por motivos distintos a venta total o parcial de la inversión, considerará el importe en libros a la fecha con una nueva base de costo y contabilizará la inversión, de acuerdo a las secciones 11 y 12, según corresponda (NIIF para PYMES, 2009, p. 89).

Modelo del valor razonable

El inversionista medirá sus inversiones en asociadas, inicialmente al precio de la transacción. Es decir, excluye los costos de la transacción.

En cada fecha sobre la que se informa, el inversionista medirá su inversión al valor razonable, con cambios en resultados. En caso de que sea impracticable el

modelo del valor razonable, utilizará el modelo del costo (NIIF para PYMES, 2009, p. 90).

Presentación en los estados financieros

Las inversiones se clasificarán como activos no corrientes.

Revelaciones

	La política contable utilizada
	El importe en libro de las inversiones
Revelar:	El valor razonable de las inversiones contabilizadas utilizando el método de participación, para las que exista precio de cotización públicos.

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 28, Inversiones en asociada, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, pp. 2-8.

NIIF plenas vs. NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 38. Diferencias inversiones en asociada

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- Presenta la posibilidad de aplicar tres métodos al medir las inversiones en asociadas: modelo del costo, modelo del valor razonable y método de participación patrimonial.	- Las inversiones en asociadas se deben medir bajo el método de participación patrimonial.

Fuente: Elaboración propia, 2013.

EJERCICIO DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 14

1. La sociedad "OPQS.A" decidió en el año 2012 invertir un total de \$565.000 con objeto de adquirir el 45% de la sociedad "XYZS.A". La

inversión se realizó el 1 de enero de 2012. El patrimonio de la sociedad adquirida a esa fecha ascendía a \$825.000, y el valor razonable del patrimonio a \$900.000. Al 31 de diciembre de 2012 el patrimonio de la "XYZS.A" se ubicó en 920.000, \$40.000 de la variación correspondió a resultados del ejercicio. Distribuyó en julio de 2013 dividendos por \$20.000.

Se pide:

Realizar los asientos contables de la inversión y la aplicación del método de participación.

Solución:

1. Reconocimiento inicial

Valor de la inversión	\$565.000	
Valor patrimonio a valor razonable	\$900.000	
Participación %	45%	\$405.000
Crédito mercantil	\$160.000	

2. Aplicación del método de participación (diciembre 31 de 2012)

Variación patrimonial	
Valor patrimonio (1 de enero de 2012)	\$825.000
Valor patrimonio (31 de enero de 2012)	\$920.000
Variación de patrimonio	\$95.000
Variación correspondiente a resultados	\$40.000
Participación %	45%
Variación proporcional	\$18.000
Variación correspondiente a revalorización	\$55.000
Participación %	45%
Variación proporcional	\$24.750

01/01/2012 Registro de la inversión

Cuenta	Débitos	Créditos
Inversión (Costo)	\$ 405.000	
Inversión (Crédito mercantil)	\$ 160.000	
Disponible		\$ (565.000)

El crédito mercantil debe registrarse en una subcuenta de la inversión.

31/12/2012

Cuenta	Débitos	Créditos
Inversión	\$ 18.000	
Ingreso método de participación		\$ 18.000
Inversión	\$24.750	
Superávit por método de participación patrimonial		\$24.750

Se reconoce un incremento en la inversión por un valor de \$18.000, que corresponde al 45% de las utilidades de la asociada, su contrapartida es un ingreso por método de participación.

El incremento del patrimonio de la asociada, debido al superávit por valorizaciones, deberá reconocerse como un mayor valor de la inversión y su contrapartida es el superávit por la aplicación por método de participación patrimonial.

01/07/2013

Cuenta	Débitos	Créditos
Disponible	\$ 9.000	
Inversión		\$ 9.000

En el momento en que se reparten dividendos, se deberá reconocer una disminución del valor de la inversión y su contrapartida será un incremento en el disponible.

Sección 15. Participación en negocios conjuntos

Alcance

Esta sección se aplica a la contabilización de negocios conjuntos en los estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que, no siendo una controladora, tiene participación en uno o más negocios conjuntos. (NIIF para PYMES, 2009, p. 90).

Para efectos de nuestra aplicación, trataremos lo establecido en la NIIF 11 de Acuerdos conjuntos.

Definiciones

Negocio conjunto: es el acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto (NIIF 11, 2012, p. 1).

Inversor en un negocio conjunto: es una parte implicada en el negocio conjunto que no toma parte en el control conjunto del mismo (NIIF 11, 2012, p.1).

Control: es el poder de gobernar las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de estas (NIIF 11, 2012, p.1).

Control conjunto: “es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, que se da cuando las decisiones de la compañía requieren del consentimiento unánime de los participantes” (NIIF para PYMES, 2012, p.90).

El método de la participación: es un método de contabilización según el cual la participación en un negocio conjunto se registra inicialmente al coste, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad que corresponde al

participante. El resultado del periodo del participante recogerá la porción que le corresponda en los resultados de la entidad controlada de forma conjunta (NIIF 11, 2012, p.1).

Acuerdo contractual

Todos los negocios conjuntos deberán tener un acuerdo contractual donde se establezca este control conjunto. Este acuerdo puede manifestarse de diferentes maneras, ya sea mediante un contrato, mediante actas de reuniones mantenidas entre ellos o mediante los estatutos u otros reglamentos del negocio (NIIF 11, 2012, p.3).

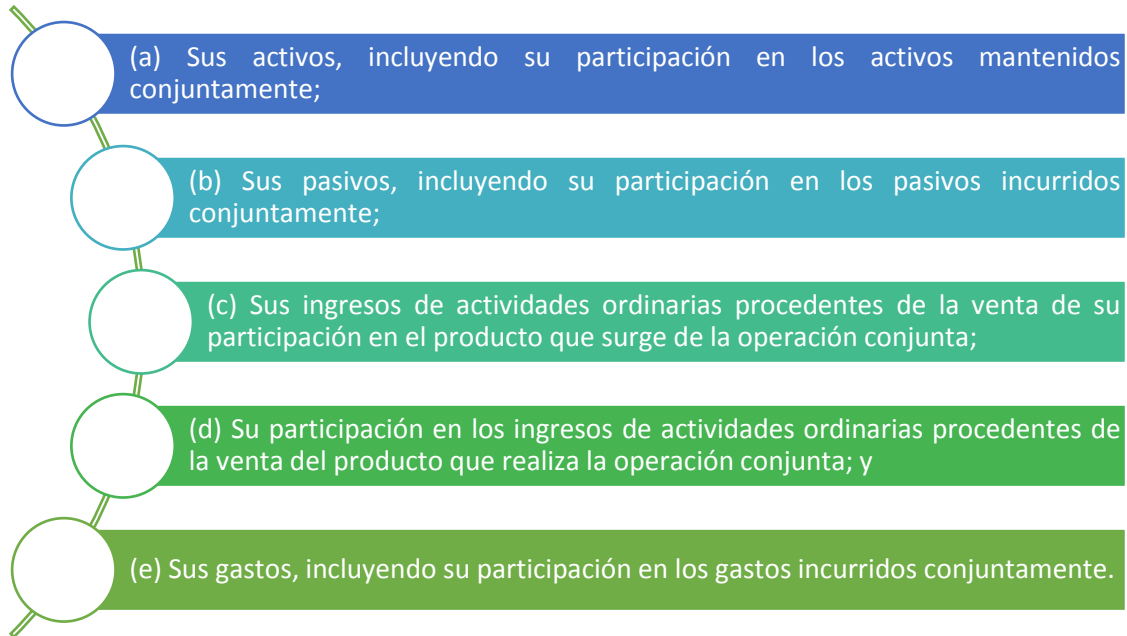
Operaciones conjuntas

Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo, tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. Esas partes se denominan operadores conjuntos (NIIF 11, 2012, p.4).

Las operaciones conjuntas no tienen personería jurídica, son típicas operaciones conjuntas los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos.

Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:

Gráfico 39. Participación en operación conjunta



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 90.

Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relativos a su participación, en una operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables en particular a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos.

Una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene control conjunto de esta, contabilizará también su participación, si esa parte tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a la operación conjunta.

Si una parte participa en una operación conjunta, pero no tiene el control conjunto de esta, ni tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a esa operación conjunta, contabilizará su participación en la operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables a esa participación.

Negocios conjuntos

Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen acciones en la sociedad creada (negocio conjunto). Esas partes se denominan partícipes de un negocio conjunto.

Un negocio conjunto es una sociedad con personería jurídica, creada para que los partícipes en el negocio conjunto puedan desarrollar un proyecto en particular.

Un partícipe de un negocio conjunto reconocerá su participación en el mismo como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de

participación proporcional, de acuerdo con la sección 14, *Inversiones en Asociadas*, es decir, si tiene influencia significativa en el negocio conjunto.

Una parte que participa en un negocio conjunto, pero no tiene el control conjunto de este, contabilizará su participación en el acuerdo, según la sección 11, *Instrumentos Financieros Básicos*, y la medirá a valor razonable con cambios en resultados.

Activos controlados conjuntamente

Algunos negocios conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de los participantes sobre uno o más activos aportados, adquiridos con los propósitos de dicho negocio.

Un participante reconocerá en sus estados financieros:

- Su participación en los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza.
- cualquier pasivo en que haya incurrido
- su parte de los activos en los que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto
- cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto, y
- cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.

Revelaciones

La política contable utilizada para reconocer su participación en las entidades controladas conjuntamente.

Quien participa en el negocio conjunto deberá revelar:	El importe en libros de las inversiones controladas de forma conjunta.
	El valor razonable de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta, contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos.
	El valor de los compromisos asumidos relacionados con los negocios conjuntos.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 94.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 15

1. Las compañías ABC S.A. y XYZ S.A. deciden realizar conjuntamente un proyecto de construcción de la ampliación de una carretera que une dos ciudades en el centro del país. La compañía ABC S.A., tiene el 60% de la operación conjunta, y el otro 40% corresponde a XYZ S.A. El balance general y el estado de resultados de la operación conjunta son los siguientes:

Balance	
	Operación conjunta
Activos	
Disponible	\$ 100
Inversiones	\$ 300
Deudores	\$ 1.000
Inventarios	\$ 500
Propiedad Planta y Equipo	\$ 1.500
Diferidos	\$ 900
Total Activos	\$ 4.300
Pasivos	
Obligaciones financieras	\$ 1.400
Proveedores	\$ 200
Cuentas por pagar	\$ 1.100
Impuestos y gravámenes	\$ 150
Obligaciones laborales	\$ 750

Otros pasivos	\$ 200
Utilidad	\$ 500
Total pasivos	\$ 4.300

Estado de resultados	
Ingresos	\$ 3.000
Costos	-\$ 1.700
Gastos	-\$ 800
Utilidad	\$ 500

Se pide:

1. Elabore el balance general y estados de resultados individuales de las compañías en la operación controlada conjuntamente.

Solución:

Para realizar el balance general y el estado de resultados de las dos compañías, debemos tener en cuenta los activos, pasivos, ingresos y gastos, en la proporción que cada una tiene en la operación conjunta.

Balance General			
	Operación conjunta	ABC S.A.	XYZ S.A
Activos		60%	40%
Disponible	\$ 100	\$ 60	\$ 40
Inversiones	\$ 300	\$ 180	\$ 120
Deudores	\$ 1.000	\$ 600	\$ 400
Inventarios	\$ 500	\$ 300	\$ 200
Propiedad Planta y Equipo	\$ 1.500	\$ 900	\$ 600
Diferidos	\$ 900	\$ 540	\$ 360
Total Activos	\$ 4.300	\$ 2.580	\$ 1.720
Pasivos		60%	40%
Obligaciones financieras	\$ 1.400	\$ 840	\$ 560
Proveedores	\$ 200	\$ 120	\$ 80
Cuentas por pagar	\$ 1.100	\$ 660	\$ 440
Impuestos y gravámenes	\$ 150	\$ 90	\$ 60
Obligaciones laborales	\$ 750	\$ 450	\$ 300
Otros pasivos	\$ 200	\$ 120	\$ 80

Utilidad	\$	500	\$	300	\$	200
Total pasivos	\$	4.300	\$	2.580	\$	1.720

Estado de resultados				
		60%	40%	
Ingresos	\$	3.000	\$ 1.800	\$ 1.200
Costos	-\$	1.700	-\$ 1.020	-\$ 680
Gastos	-\$	800	-\$ 480	-\$ 320
Utilidad	\$	500	\$ 300	\$ 200

2. Activos controlados conjuntamente

Las compañías "A" y "B" deciden realizar conjuntamente la explotación de un producto.

Inversiones en la operación

1. Edificio donde se ubicarán las oficinas para operar, por valor de \$80 millones, con propiedad compartida por ambas empresas a 50%.
2. Maquinaria especializada para la producción de los productos por valor de \$30 millones, con propiedad del 30% de la compañía "A" y del 70% de la compañía "B".
3. Producto terminado por valor de \$30 millones, con participación del 50% para cada compañía.
4. Inversiones en instrumentos de renta fija por valor de \$10 millones, con objeto de cubrir posibles periodos de iliquidez, con propiedad del 40% y 60% para Compañía "A" y "B" respectivamente.

Inventarios	\$10.000.000	\$10.000.000	\$20.000,00
Edificios	\$20.000.000	\$40.000.000	\$80.000.000
Maquinaria y Equipo	\$19.500.000	\$10.500.000	\$30.000.000
Inversiones	\$4.800.000	\$3.200.000	\$8.000.000

Sección 16. Propiedades de inversión

Alcance

Esta Norma aplica para la contabilización de las inversiones en terrenos o edificios que cumplen con la definición de propiedades de inversión, incluyendo la medición en los estados financieros de un arrendatario, dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo. Solo las propiedades de inversión cuyo valor razonable puede ser medido con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán bajo esta norma y se registrarán los cambios en resultados, las demás deberán ser medidas como propiedad, planta y equipo utilizando el modelo del costo (NIIF para PYMES, 2009, p. 94).

Definiciones

Costo: es el valor de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la otra contraprestación otorgada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el valor que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente, de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF (NIC 40, 2009, p. 1).

Valor mercado: es el valor por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (NIC 40, 2009, p. 2).

Propiedades de inversión: son propiedades (terrenos o edificios, o parte de un edificio o ambos) que se tienen por parte del dueño o por el arrendatario bajo arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas (NIC 40, 2009, p. 2).

Una propiedad poseída por un arrendatario bajo arrendamiento operativo, se clasificará como propiedad de inversión, si y solo si:

- a) Cumple con la definición de propiedad de inversión
- b) El arrendatario utilice el modelo del valor razonable, sin costo o esfuerzo desproporcionado (NIC 40, 2009, p. 2).

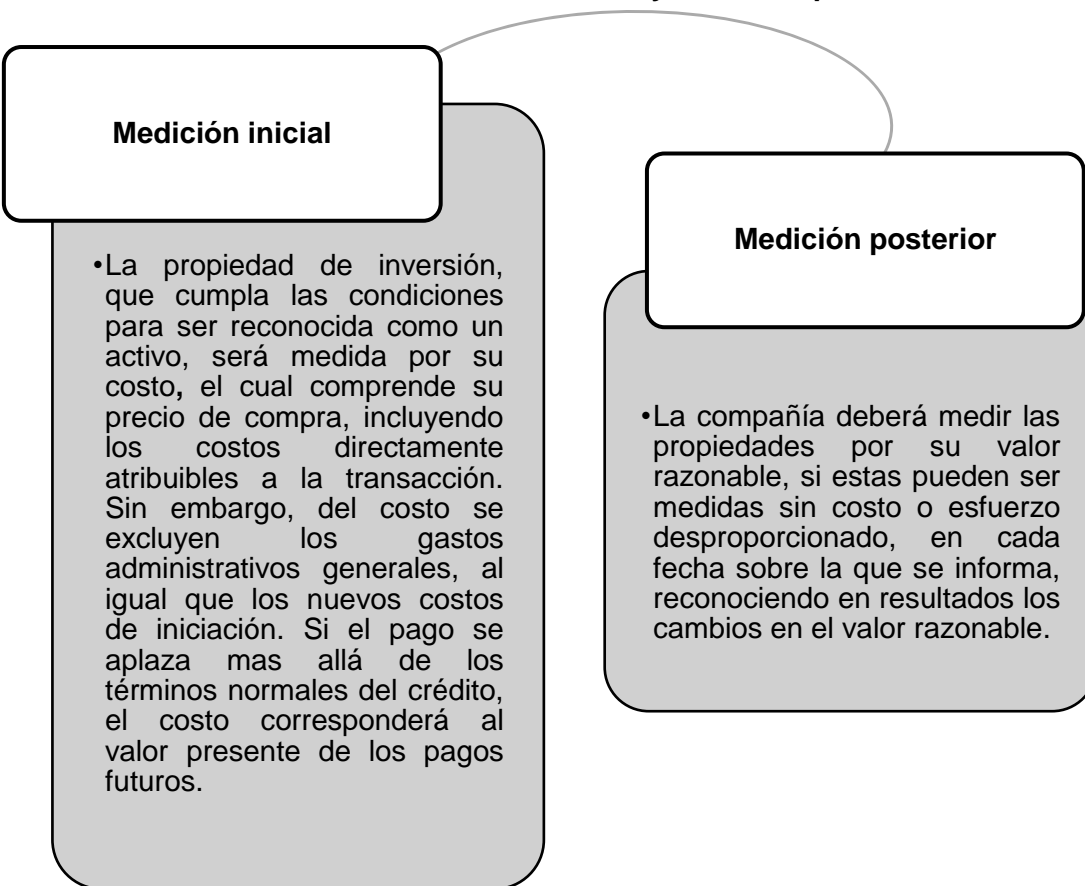
Reconocimiento

Una propiedad de inversión se reconocerá como un activo solo si:

- a) Es probable que hacia la entidad fluyan los beneficios económicos futuros derivados de la misma; y
- b) El costo de la propiedad pueda ser medido de forma fiable.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 94.

Gráfico 40. Medición inicial y medición posterior



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 40, Propiedades de Inversión, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, pp.4-6.

Las propiedades de inversión no se deprecian ya que se deben medir a valor razonable para cada periodo en el que se informa, es decir, que la empresa debe realizar avalúos anualmente para cada uno de estos elementos. Se requiere que los

avalúos se realicen por un experto independiente certificado (NIIF para PYMES, 2009, p. 95).

Transferencias

Cuando ya no sea posible medir de forma fiable la propiedad por su valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad comenzará a contabilizarla como propiedad, planta y equipo, de acuerdo con la sección 17, hasta que vuelva a ser posible una medición fiable del valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado (NIIF para PYMES, 2009, p. 95).

Revelaciones

	Los métodos e hipótesis importantes que se utilizarán para la determinación del valor razonable.
	La medida en que el valor razonable está determinado por un tercero independiente, calificado para dar esta valoración.
	La existencia de restricciones de las propiedades de inversión.
Una entidad revelará la siguiente información contabilizada por el valor razonable con cambios en resultados:	Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión.
	<p>Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Adiciones, revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios. 2. Ganancias o pérdidas netas procedentes de los ajustes al valor razonable. 3. Transferencias a propiedades, planta y equipo cuando ya no esté disponible. 4. Las transferencias de propiedades a inventarios, o de inventarios a propiedades, y hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 96.

NIIF plenas vs. NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- Las propiedades de inversión deberán medirse bajo el modelo de valor razonable posterior a su reconocimiento inicial.	- Permite utilizar el modelo del costo o el modelo de revaluación para la medición posterior al reconocimiento inicial.
- Las propiedades de inversión medidas a valor razonable no se deprecian, ya que su valor de mercado se actualiza anualmente.	- Si la empresa decide medir las propiedades de inversión por el modelo del costo tiene que definir: método de depreciación, vida útil, valor residual y deterioro.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 16

1. La empresa OPQ Ltda. adquirió un edificio en febrero de 2013, el cual será destinado a la generación de ingresos mediante arrendamiento operativo. El precio de adquisición del edificio es de \$250.000.000, los costos por honorarios y registros ascienden a \$70.000.000 y los gastos de mantenimiento equivalen a \$20.000.000.

Al cierre del ejercicio se determinó que el valor razonable del activo asciende a \$410.000.000.

Se pide:

- 1.1 Realizar el registro contable del reconocimiento inicial de la propiedad de inversión.
- 1.2 Realizar la medición posterior de la propiedad de inversión, aplicando el modelo de revaluación exigido por la sección 16.

Solución:

1.1 Registro contable del reconocimiento inicial.

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad de inversión	\$ 320.000.000	
Gasto de mantenimiento	\$ 20.000.000	
Banco		\$ 340.000.000

Los costos por honorarios y registros son directamente atribuibles a la adquisición de la propiedad de inversión, por lo tanto se pueden capitalizar como un mayor valor de la propiedad de inversión.

Por su parte, el mantenimiento realizado a la propiedad de inversión no genera beneficios económicos futuros ni alarga la vida útil de la propiedad de inversión, por consiguiente, se debe reconocer como un gasto del periodo.

1.2 Registro contable utilizado el modelo de revaluación

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad de inversión	\$ 90.000.000	
Ingreso por valorización propiedad de inversión		\$ 90.000.000

Según la sección 16, cada año la empresa debe medir a valor razonable las propiedades de inversión, y los respectivos ajustes se registran contra resultados. Además, se debe tener en cuenta que cuando la empresa utiliza el modelo de revaluación para la medición posterior, la propiedad de inversión no se deprecia.

2. La empresa Construcciones ABC S.A. adquirió en marzo de 2013, dos lotes que serán destinados a la obtención de valorización a largo plazo.

El terreno (1) se adquirió por un valor de \$200.000.000 y se incurrió en costos de acondicionamiento por \$50.000.000.

El terreno (2) se adquirió por un valor de \$420.000.000

- Al 31 de diciembre de 2013 el valor razonable del terreno (1) asciende a \$310.000.000
- El terreno (2) tiene un valor razonable a la misma fecha de \$330.000.000
- Construcciones ABC S.A. ha interpuesto una petición, con el objetivo de recalificar el terreno (2). En caso tal de que prospere la petición, el terreno sería avaluado por un valor entre \$450.000.000 y \$550.000.000

Se pide:

2.1 Contabilizar la inversión en el momento inicial

2.2 Contabilizar la inversión al cierre del ejercicio bajo el modelo de revaluación.

Solución:

3.1 Registro contable del reconocimiento inicial.

Terreno 1	
Precio de adquisición	\$ 200.000.000
Costos atribuibles	\$ 50.000.000
Total	\$ 250.000.000

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad de inversión (Terreno 1)	\$ 250.000.000	
Propiedad de inversión (Terreno 2)	\$ 420.000.000	
Banco		\$ 670.000.000

3.2 Registro contable utilizado el modelo de revaluación

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad de inversión (Terreno 1)	\$ 60.000.000	
Ingreso por valorización		\$ 60.000.000

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto por pérdida de deterioro	\$ 90.000.000	
Propiedad de inversión (Terreno 2)		\$ 90.000.000

La petición realizada por la empresa, no puede ser registrada en la contabilidad porque se asume como un hecho remoto, por lo tanto se revelará en notas a los estados financieros.

Sección 17. Propiedad, planta y equipo

Alcance

Esta sección aplica a la contabilidad de las propiedades, planta y equipo, incluyendo las propiedades de inversión, cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado. La sección 16 aplica para las propiedades de inversión cuyo valor razonable se pueda medir sin costo o esfuerzo desproporcionado (NIIF para PYMES, 2009, p. 97).

Las propiedades, planta y equipo no incluyen:

- a) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (sección 34 *Actividades especiales*).
- b) Las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares (NIIF para PYMES, 2009, p. 97).

Definiciones

Propiedad, planta y equipo son activos tangibles que: se poseen para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendados a terceros o para propósitos administrativos; y se espera que se utilicen durante más de un periodo (NIC 16, 2009, p. 2).

Valor depreciable es el costo de un activo, u otro valor que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Pérdida por deterioro es la cuantía por la cual el valor en libros de un activo excede su valor recuperable (NIC 16, 2009, p. 2).

Valor recuperable es el mayor valor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso (NIIF para PYMES, 2009, p. 72).

Valor en uso es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados de un activo, a través de su utilización en el curso normal del negocio, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de descuento adecuado (NIIF para PYMES, 2009, p. 169).

Valor residual es el valor estimado que la entidad podría obtener hoy por la disposición del activo, después de restar los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al final de su vida útil (NIC 16, 2009, p. 2).

Vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad o el número de unidades de producción o similares, que se espera obtener del mismo (NIC 16, 2009, p. 2).

Reconocimiento

Un elemento de propiedad, planta y equipo se reconocerá como un activo si y solo si:

- a) Es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el activo fluirán a la entidad.
- b) El costo del elemento pueda ser medido de forma fiable (NIC 16, 2009, p. 2).

Los elementos de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios. Sin embargo, estos elementos que se esperen utilizar durante más de un periodo contable, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de propiedad, planta y equipo (NIC 16, 2009, p. 2).

La empresa deberá definir como política contable las condiciones para los elementos de repuestos actualmente clasificados como inventarios, para que puedan ser denominados como repuestos mayores, es decir, puedan clasificarse dentro de las propiedades, planta y equipo. En este sentido, la entidad establece un valor monetario significativo, puede ser expresado en salarios mínimos mensuales vigentes u otro tipo variable, el cual permite clasificar los repuestos que sobrepasan este valor como propiedades, planta y equipo, y los demás repuestos se registran como inventarios que están en el alcance de la sección 13.

La finalidad de identificar los repuestos mayores y clasificarlos como propiedades, planta y equipo, se debe a que estos repuestos se deprecian de la misma forma y en el mismo tiempo de su activo fijo asociado. En la mayoría de los casos, estos repuestos se proceden a registrar en el inventario y se llevan a resultados como un gasto, sin una relación sistemática con los ingresos. En vista de esta situación,

se define el concepto de repuestos mayores y el tratamiento contable anteriormente expuesto.

Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales a la entidad y su medición sea fiable (NIC 16, 2009, p.3).

Una mejora garantiza beneficios económicos futuros cuando prolonga la vida útil del activo fijo asociado, es decir, que la empresa podrá gozar del activo por más tiempo y, por ende, su gasto por depreciación cambiará para el próximo periodo.

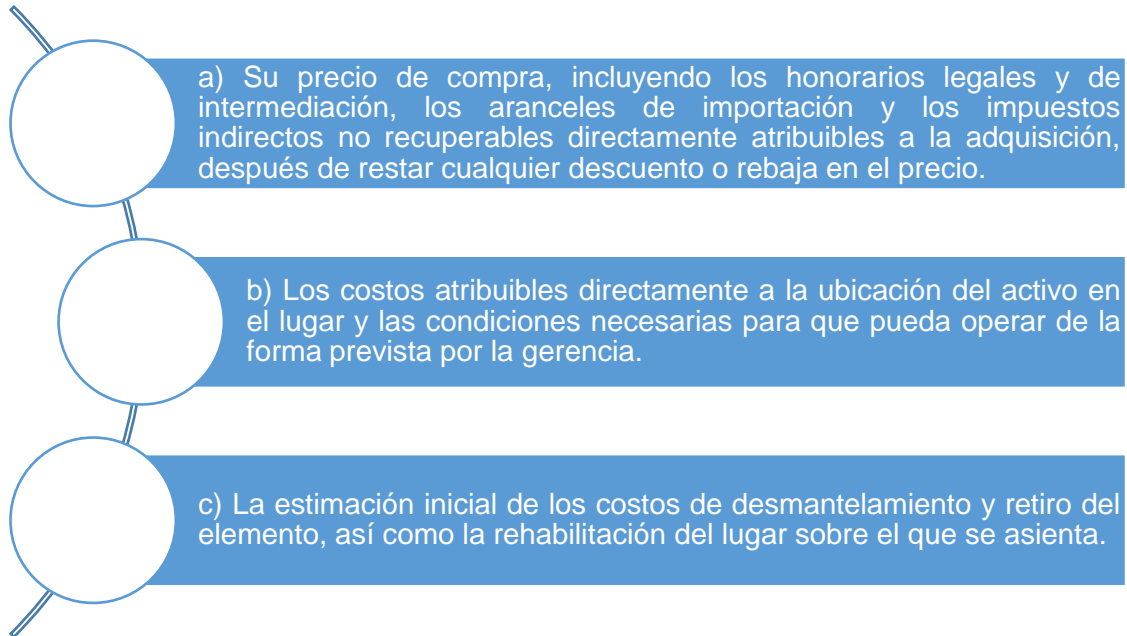
En consecuencia de lo anterior, las reparaciones periódicas preventivas o correctivas que se le realizan a cualquier activo fijo, pero que no prolongan la vida útil de este, se reconocerán en resultados y no se podrán capitalizar como propiedades, planta y equipo.

Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición inicial

Un elemento de propiedad, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, será medido por su costo, el cual comprende:

Gráfico 41. Condiciones para la medición inicial Propiedad, planta y equipo



A los siguientes costos no se aplican un elemento de propiedad, planta y equipo y deben llevarse directamente al gasto:

- a) Costos derivados de una nueva apertura.
- b) Costos de administración y otros costos generales.
- c) Costos de introducción de un nuevo producto.
- d) Costos de apertura del negocio en una nueva localización, o de redirigirlos a una nueva clientela.
- e) Costos por préstamo.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 98.

Los ingresos y gastos asociados con las operaciones accesorias durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, se reconocerán en resultados si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.

Medición del costo

El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros.

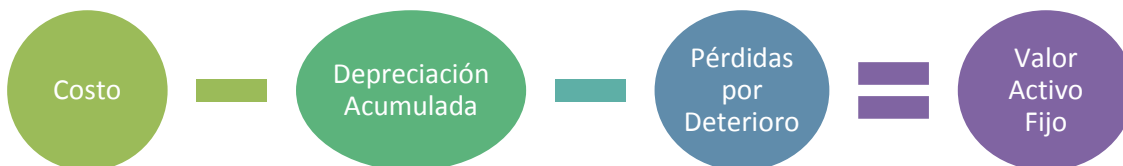
Cuando la empresa adquiere un activo fijo por cuotas o con un acuerdo de pagos específico, se debe reconocer la financiación implícita de la transacción, por lo tanto la entidad registra el componente financiero según la metodología del costo amortizado (NIC16, 2009, p. 6).

Permutas de activos

Cuando un elemento de propiedad planta y equipo haya sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, la entidad medirá el costo de este activo adquirido por su valor razonable. En caso de que este activo no tenga valor comercial y no pueda medirse con fiabilidad, el costo se medirá por el valor en libros del activo entregado (NIIF para PYMES, 2009, p. 99).

Modelo del costo

Gráfico 42. Valor del activo fijo



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 99.

Modelo de revaluación

Una empresa puede definir como política contable para la medición posterior de ciertos elementos de propiedades, planta y equipo el modelo de revaluación. Un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa (NIC 16, 2009, p. 7).

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Las revaluaciones hacen parte de la base a depreciar de los activos valorizados (NIC 16, 2009, p. 7).

Gráfico 43. Tratamiento de la depreciación acumulada

Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- (a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado.
- (b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios (NIC 16, 2009, p. 7).

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 16, Propiedad, Planta y Equipo, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 8.

El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio, podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo.

Depreciación

“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. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian” (NIIF para PYMES, 2009, p. 99).

Un elemento de propiedades, planta y equipo se puede depreciar por componentes, si además de cumplir las características anteriores, tiene un costo e importancia significativa para la organización. Por consiguiente, la empresa define en su manual de políticas contables cuáles son las clases de activos fijos que deprecia por componentes, definiendo los valores significativos y los métodos de depreciación que necesite aplicar.

El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá regularmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su valor en libros (NIIF para PYMES, 2009, p. 100).

Valor depreciable y el periodo de depreciación

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la organización.

El valor depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil, definida acorde con la expectativa de uso del activo de la entidad.

El valor residual y la vida útil de un activo, se examinarán cuando existan indicadores de que estos valores han cambiado desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable tratados en la sección 10.

Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:

(a) *La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.*

(b) *El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.*

(c) *La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.*

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.100.

“La entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón, de acuerdo al cual se espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Dentro de los métodos de depreciación posible de utilizar se encuentran el método lineal, el método de depreciación decreciente y métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de unidades de producción” (NIIF para PYMES, 2009, p.100).

Deterioro del valor

Para establecer si un elemento de propiedad, planta y equipo ha sufrido un deterioro en su valor, la entidad aplicará la sección 27 *Deterioro del valor de los activos*.

Baja en cuentas

El valor en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

a) Por su disposición; o

b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la sección 20 *Arrendamientos* establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Esta pérdida o ganancia se determinará como la diferencia entre el valor neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el valor en libros del elemento (NIIF para PYMES, 2009, p. 101).

Revelaciones

Para cada una de las clases de propiedad, planta y equipo, se revelará la siguiente información:	Las bases de medición utilizadas para determinar el valor en libros bruto.
	Las vidas útiles y los métodos de depreciación utilizados.
	El valor en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el valor acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo.
	<p>Una conciliación entre los valores al principio y al final del periodo, detallando:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las inversiones o adiciones realizadas. 2. Las disposiciones. 3. Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios. 4. Las transferencias a propiedades de inversión si pasa a estar disponible una medición fiable del valor razonable. 5. Las pérdidas por deterioro de valor reconocidas en el resultado del periodo o revertidas en el resultado de acuerdo con la sección. 6. La depreciación. 7. Otros cambios.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.101.

En los estados financieros se revelará también:

- a) La existencia e importe en libros de propiedad, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene restricción o que está pignorada como garantía de deudas.

- b) El valor de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo (NIIF para PYMES, 2009, p. 102).

NIIF plenas vs. NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- Los activos fijos se medirán bajo el modelo del costo menos depreciación y deterioros acumulados.	- La entidad podrá elegir en medir los activos fijos bajo el modelo del costo o del valor razonable después del reconocimiento inicial.
- La revisión del valor residual, la vida útil y el método de depreciación se debe realizar solo cuando existan indicios de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha anual sobre la que se haya informado.	- La revisión del valor residual, la vida útil y el método de depreciación se debe realizar anualmente.
- No permite la capitalización de intereses en los elementos de propiedades, planta y equipo, según lo estipulado en la Sección 25.	- El elemento de propiedades, planta y equipo debe cumplir la definición de activo apto para poder capitalizarle los intereses.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 17

1. En la determinación de un método apropiado de depreciación para los motores de un avión, la aerolínea ABC S.A. está considerando usar el número de horas como base para la depreciación.

Las regulaciones de seguridad requieren que el motor sea reemplazado después de 10.000 horas de vuelo. Se estima que el avión volará el siguiente número de horas por año:

Año 1 = 1.500

Año 2 = 2.000

Año 3 = 3.000

Año 4 = 2.500

Año 5 = 1.000

El costo del motor es \$8.000.000. El valor residual de un motor con cinco años de uso se estimó en \$1.500.000 a la fecha en que se reconoció el activo.

Se pide:

1. Determinar el cargo por depreciación que ABC S.A. deberá reconocer en el primer año.

Solución:

Costo – Valor residual = Valor depreciable
 $\$8.000.000 - \$1.500.000 = \$6.500.000$

(Importe depreciable X Horas de vuelo) / Vida útil = Depreciación
 $(\$6.500.000 * 1500) / 10.000 = \975.000

El valor a depreciar correspondiente al año 1 es de \$975.000

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto depreciación motor	\$ 975.000	
Depreciación acumulada motor		\$ 975.000

2. Industrias XYZ S.A., una compañía textil importa un telar incurriendo en los siguientes costos y bajo las siguientes condiciones, durante el mes de abril de 2013:

- Costo de la máquina \$ 300.000.000 menos el 15% de descuento comercial neto en la factura.
- La factura se pagará en cuatro (4) cuotas anuales iguales.
- Aranceles de importación del 10%.
- Instalación de telar \$ 15.000.000.
- Entrenamiento y operación del telar \$ 4.000.000.
- Nueva red eléctrica para la conexión del telar \$ 3.000.000.
- Tasa de interés de mercado 10% EA.

Se pide:

1. Calcular y registrar la adquisición del telar.

Solución

Inicialmente se debe restar el valor correspondiente al descuento comercial, para realizar los demás cálculos con el valor neto.

Concepto	Valor
Costo máquina	\$ 300.000.000
Descuento Comercial (15%)	\$ (45.000.000)
Costo neto máquina	\$ 255.000.000

1.1 Cálculo del valor presente de las cuotas por pagar maquinaria y efecto de los descuentos

Como la máquina se compró a largo plazo en cinco cuotas iguales y no se consideró explícitamente un cobro de interés por la financiación, la empresa deberá reconocer la financiación implícita de la cuenta por pagar tomando en cuenta una tasa de interés de mercado estipulada en 10% EA.

Concepto	Valor
Costo neto máquina	\$ 255.000.000
Número de cuotas	4
Valor de la cuota	\$ 51.000.000

Para hallar la financiación implícita de la cuenta por pagar se calcula el valor presente de las cuotas pactadas.

Periodo	Cuota	Valor Presente	Cálculo
1	\$ 51.000.000	\$ 46.363.636	\$ 51.000.000/(1+10%)^1
2	\$ 51.000.000	\$ 42.148.760	\$ 51.000.000/(1+10%)^2
3	\$ 51.000.000	\$ 38.317.055	\$ 51.000.000/(1+10%)^3
4	\$ 51.000.000	\$ 34.833.686	\$ 51.000.000/(1+10%)^4
Total VP Cuotas		\$ 161.663.138	

1.2 Cálculo de los aranceles de importación

Los aranceles se calculan tomando como base el costo neto de la máquina.

Concepto	Valor
Costo neto máquina	\$ 255.000.000
Aranceles (10%)	\$ 25.500.000

1.3 Cálculo costo de adquisición de la máquina

Según la sección 17, el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluye todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. En nuestro caso, consideramos como costos directamente atribuibles, además del precio de adquisición, los aranceles y costos de instalación y montaje.

Esta sección no permite capitalizar en propiedades, planta y equipo los costos derivados de entrenamiento del personal y operación del telar.

Concepto	Valor
Costo de adquisición (valor presente)	\$ (161.663.138)
Aranceles	\$ 25.500.000
Costos de instalación y montaje	\$ 15.000.000
Total costo de adquisición máquina	\$ 202.163.138

1.4 Registro contable

El registro contable por la adquisición del telar se presenta a continuación:

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad planta y equipo	\$ 202.163.138	
Banco		\$ 40.500.000
Cuentas por pagar		\$ 161.663.138

3. La empresa ABC S.A. construyó una planta por \$400 millones. La legislación ambiental del país requiere que una vez el proceso de producción haya finalizado, se realice el desmantelamiento y un plan de manejo ambiental. Se estima que la planta tendrá una vida útil de 10 años y el plan ambiental de desmantelamiento tendrá un costo estimado de \$100 millones al final de los 10 años. La tasa de interés del mercado para este tipo de proyectos es del 10% anual.

Se pide:

- 3.1 El reconocimiento inicial de la planta.
- 3.2 Cálculo de los gastos financieros utilizando el método de costo amortizado con la tasa de interés efectivo.
- 3.3 Realizar los registros contables obligatorios durante la vida útil de la planta.

Solución:**3.1 Cálculo del valor presente (VP) de los costos de desmantelamiento**

Periodo	Valor Nominal	Valor Presente	Cálculo
1	\$ 100.000.000	\$ 38.554.328,94	$\$100.000.000/(1+10\%)^{10}$

3.2 Tabla según método del tipo de interés efectivo

Periodo	Saldo Inicial	Gasto financiero	Saldo final	Gasto Amortización
1	\$ 38.554.329	\$ 3.855.433	\$ 42.409.762	\$ 3.855.433
2	\$ 42.409.762	\$ 4.240.976	\$ 46.650.738	\$ 3.855.433
3	\$ 46.650.738	\$ 4.665.074	\$ 51.315.812	\$ 3.855.433
4	\$ 51.315.812	\$ 5.131.581	\$ 56.447.393	\$ 3.855.433
5	\$ 56.447.393	\$ 5.644.739	\$ 62.092.132	\$ 3.855.433
6	\$ 62.092.132	\$ 6.209.213	\$ 68.301.346	\$ 3.855.433
7	\$ 68.301.346	\$ 6.830.135	\$ 75.131.480	\$ 3.855.433
8	\$ 75.131.480	\$ 7.513.148	\$ 82.644.628	\$ 3.855.433
9	\$ 82.644.628	\$ 8.264.463	\$ 90.909.091	\$ 3.855.433
10	\$ 90.909.091	\$ 9.090.909	\$ 100.000.000	\$ 3.855.433

3.3 Registros contables**Periodo 0**

Cuenta	Débitos	Créditos
Propiedad planta y equipo	\$ 438.554.328	
Disponible		\$ 400.000.000
Provisión por desmantelamiento		\$ 38.554.329

Periodo 1

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 3.855.433	
Provisión por desmantelamiento		\$ 3.855.433

Periodo 2

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 4.240.976	
Provisión por desmantelamiento		\$ 4.240.976

Periodo 3

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 4.665.074	
Provisión por desmantelamiento		\$ 4.665.074

Provisión 4

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 5.131.581	
Provisión por desmantelamiento		\$ 5.131.581

Periodo 5

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 5.644.739	
Provisión por desmantelamiento		\$ 5.644.739

Periodo 6

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 6.209.213	
Provisión por desmantelamiento		\$ 6.209.213

Periodo 7

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 6.830.135	
Provisión por desmantelamiento		\$ 6.830.135

Periodo 8

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 7.513.148	
Provisión por desmantelamiento		\$ 7.513.148

Periodo 9

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 8.264.463	
Provisión por desmantelamiento		\$ 8.264.463

Periodo 10

Cuenta	Débitos	Créditos
Gasto financiero	\$ 9.090.909	
Provisión por desmantelamiento		\$ 9.090.909

4. La compañía ABC S.A., compra un edificio en el año 2010 por un valor de \$100.000.000, la vida útil para este edificio fue determinada en 50 años. A finales del año 2012, una revaluación de los activos arrojó un valor de \$120.000.000 para este edificio.

Se pide:

Realizar una conciliación con el movimiento del activo fijo y los registros contables pertinentes hasta el año 2.

Solución

Datos	
Costo	\$ 100.000
Vida útil	50
Avalúo año 2	\$ 120.000

Año	Costo inicial	Re-avalúo	Gasto depreciación contable	Saldo contable	Gasto depreciación fiscal	Saldo Fiscal	Diferencia	Tasa impuesto	Impuesto diferido
0	\$100.000			\$100.000		\$100.000	\$ -	30%	\$ -
1			\$(2.000)				\$ -		\$ -

				\$ 98.000	\$(2.000)	\$ 98.000		30%	
2		\$24.000	\$(2.000)	\$120.000	\$(2.000)	\$ 96.000	\$24.000	30%	\$7.200
3			\$(2.500)	\$117.500	\$(2.000)	\$ 94.000	\$23.500	30%	\$7.050
4			\$(2.500)	\$115.000	\$(2.000)	\$ 92.000	\$23.000	30%	\$6.900

Registros contables

Año 0 Registro del activo		
Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad planta y equipo	\$ 100.000	
Banco		\$ 100.000

Año 1		
Cuenta	Débito	Crédito
Gasto depreciación	\$ 2.000	
Depreciación acumulada		\$ 2.000

Año 2 Registro del avalúo		
Cuenta	Débito	Crédito
Gasto depreciación	\$ 2.000	
Depreciación acumulada		\$ 2.000

Método re-expresión proporcional				
		% Re-expresión	Valor re-expresado	Diferencia
Costo	\$ 100.000	1,25	\$ 125.000	\$ 25.000
Depreciación acumulada	(\$ 4.000)	1,25	(\$ 5.000)	(\$ 1.000)
Valor en libros	\$ 96.000		\$ 120.000	\$ 24.000
% Re-expresión = Reavalúo / Valor en libros				

Para el método de la re-expresión proporcional, se calcula un porcentaje de re-expresión, el cual corresponde al valor del reavalúo dividido el valor en libros del activo revaluado. Este valor será utilizado para calcular el valor re-expresado. La diferencia entre el valor re-expresado y el valor en libros corresponderá al valor de revaluación.

Registro contable por el método de re-expresión proporcional

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad planta y equipo	\$ 25.000	
Depreciación acumulada		\$ 1.000
Patrimonio superávit valorización		\$ 24.000

Método eliminación directa				
		Eliminación depreciación	Reavalúo	Valor revaluado
Costo	\$ 100.000	(\$ 4.000)	\$ 24.000	\$120.000
Depreciación acumulada	(\$ 4.000)	\$ 4.000	0	\$ 0
Valor en libros	\$ 96.000	\$ 0	\$ 24.000	\$ 120.000

En este método se disminuye el costo del activo en el valor de la depreciación acumulada, y luego este valor sumado al valor de revaluación, dará como resultado el avalúo del bien. La depreciación acumulada es eliminada en su totalidad.

Registro contable por el método de eliminación directa

Cuenta	Débito	Crédito
Depreciación acumulada	\$ 4.000	
Propiedad planta y equipo		\$ 4.000
Propiedad planta y equipo	\$ 24.000	
Superávit valorización		\$ 24.000

Registro del impuesto diferido año 2		
Cuenta	Débito	Crédito
Patrimonio superávit valorización	\$ 7.200	
Pasivo por impuesto diferido		\$ 7.200

Por último, se registra el impuesto diferido causado por la revaluación del activo, dado que ésta no es aceptada por la norma tributaria. (Este tema será abordado en la sección 29 *Impuesto a las Ganancias*).

Sección 18. Activos intangibles distintos de la plusvalía

Alcance

Esta Norma aplica en el reconocimiento, medición y revelación de los activos intangibles distintos de la plusvalía, que no son tratados específicamente en otras normas.

Esta Norma no será de aplicación a:

- a) Los activos financieros.
- b) Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.
- c) El crédito mercantil (NIIF para PYMES, 2009, p. 103).

Definiciones

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Importe en libros “es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo” (NIC 38, 2009, p. 3).

Costo “es el importe de efectivo equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo, en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF” (NIC 38, 2009, p. 3).

Importe amortizable es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual (NIC 38, 2009, p. 3).

Valor residual de un activo intangible es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil (NIC 38, 2009, p. 3).

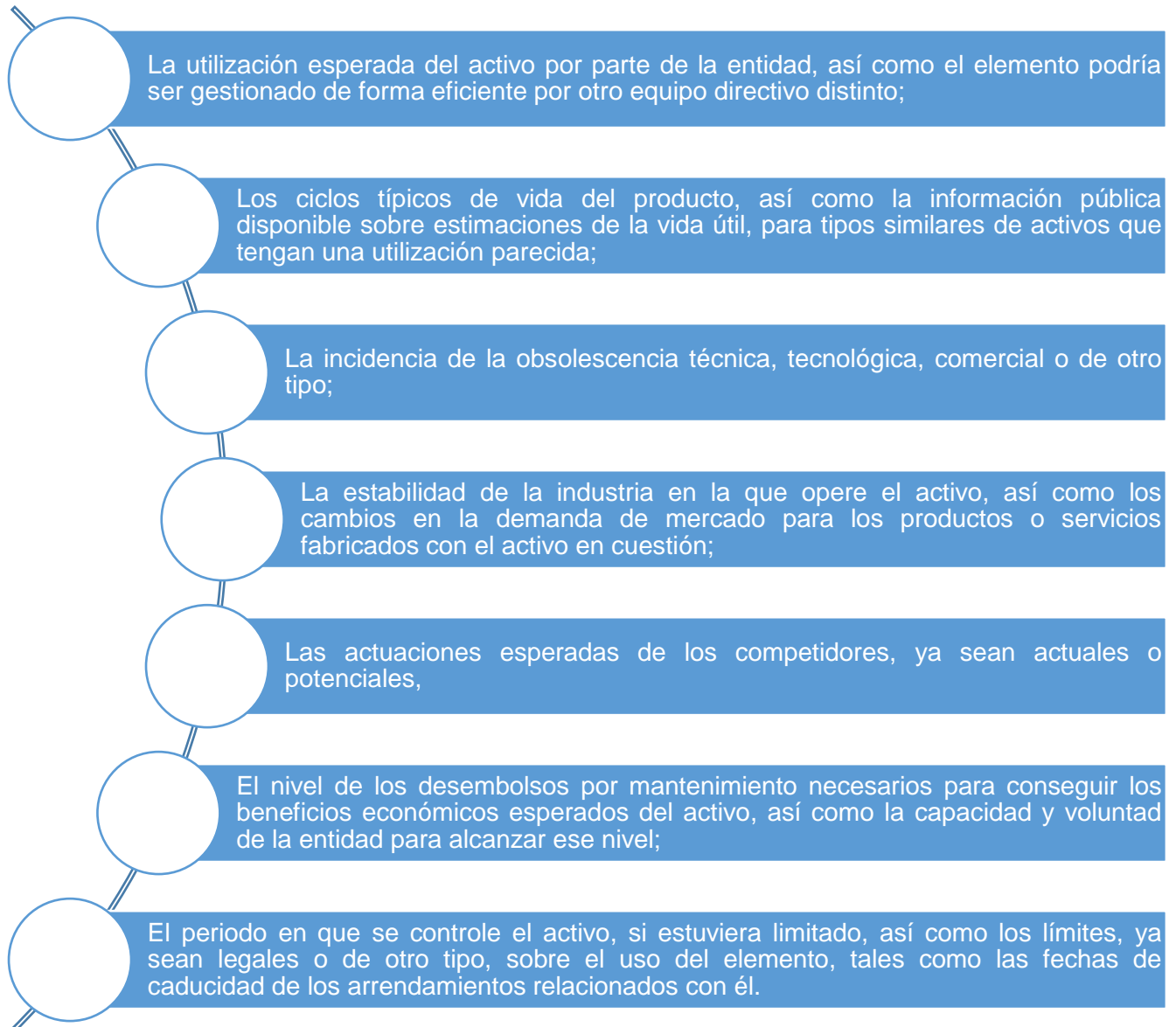
Vida útil es:

- (a) El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o

(b) El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad (MIC 38, 2009, p. 3).

Gráfico 44. Vida útil de un activo intangible

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 38, Activos intangibles, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 3.



Investigación es el estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos (NIC 38, 2009, p. 3).

Desarrollo es la puesta en marcha de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, por medio de un plan para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial (NIC 38, 2009, p. 3).

Mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

1. Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
2. Se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y
3. Los precios están disponibles para el público (NIC 38, 2009, p. 2).

Reconocimiento

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Un activo intangible se reconocerá si, y solo si:

- a) Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad.
- b) El costo del activo puede ser medido de forma fiable.
- c) Es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación.
- d) Surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

La definición dada para un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del fondo de comercio (NIIF para PYMES, 2009, p. 104).

Un activo intangible es identificable cuando:

- Es separable, es decir, puede ser separado, o dividido de la empresa y ser vendido, transferido, cedido, alquilado o intercambiado, bien de forma individual, con un contrato; un activo o un pasivo;
- Procede de derechos legales o contractuales, independientemente de que estos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 38, Activos intangibles, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 4.

Una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan del mismo, y pueda restringir su acceso a terceros.

Una forma de garantizar el control de los beneficios económicos futuros es a través de la protección con derechos legales y contractuales.

En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera (NIC 38, 2009, p.4).

Se consideran como beneficios económicos futuros, tanto:

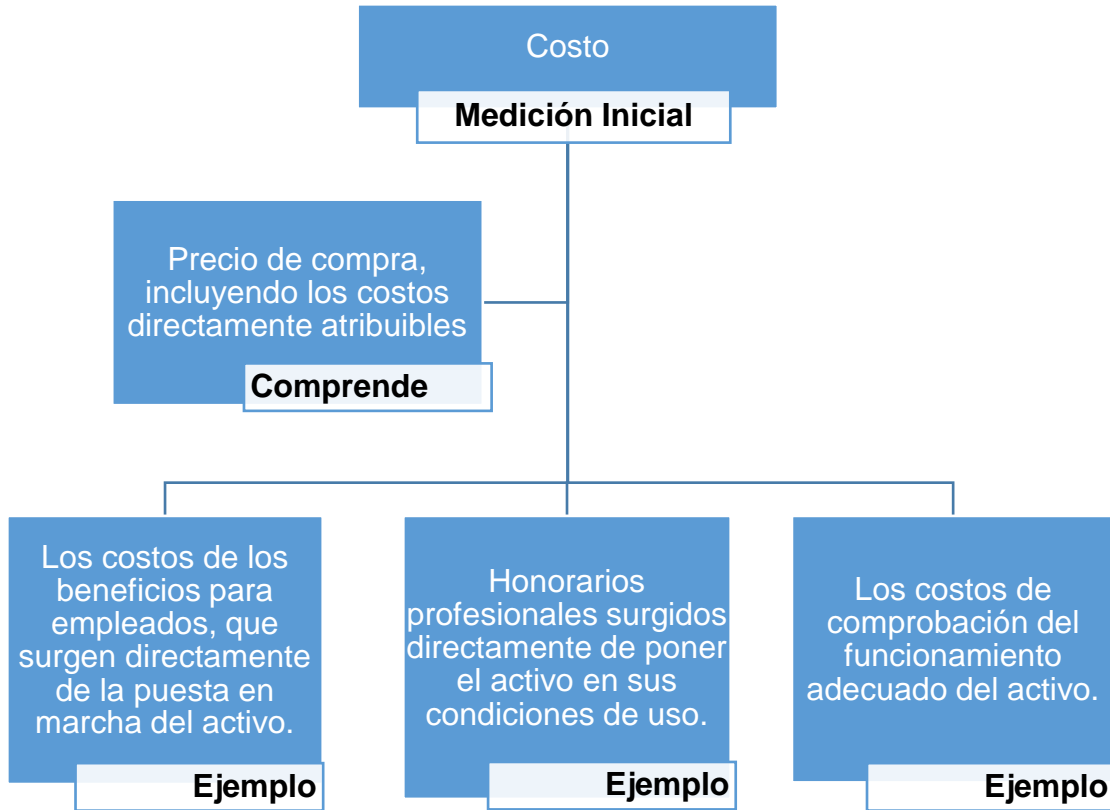
- a) Los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, como;
- b) Los ahorros en costes o cualquier rendimiento que se deriven del uso del activo por parte de la empresa.

La empresa debe evaluar la probabilidad de obtener beneficios futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, preferentemente procedentes de fuentes externas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto a las condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo (NIC 38, 2009, p. 5).

Medición inicial

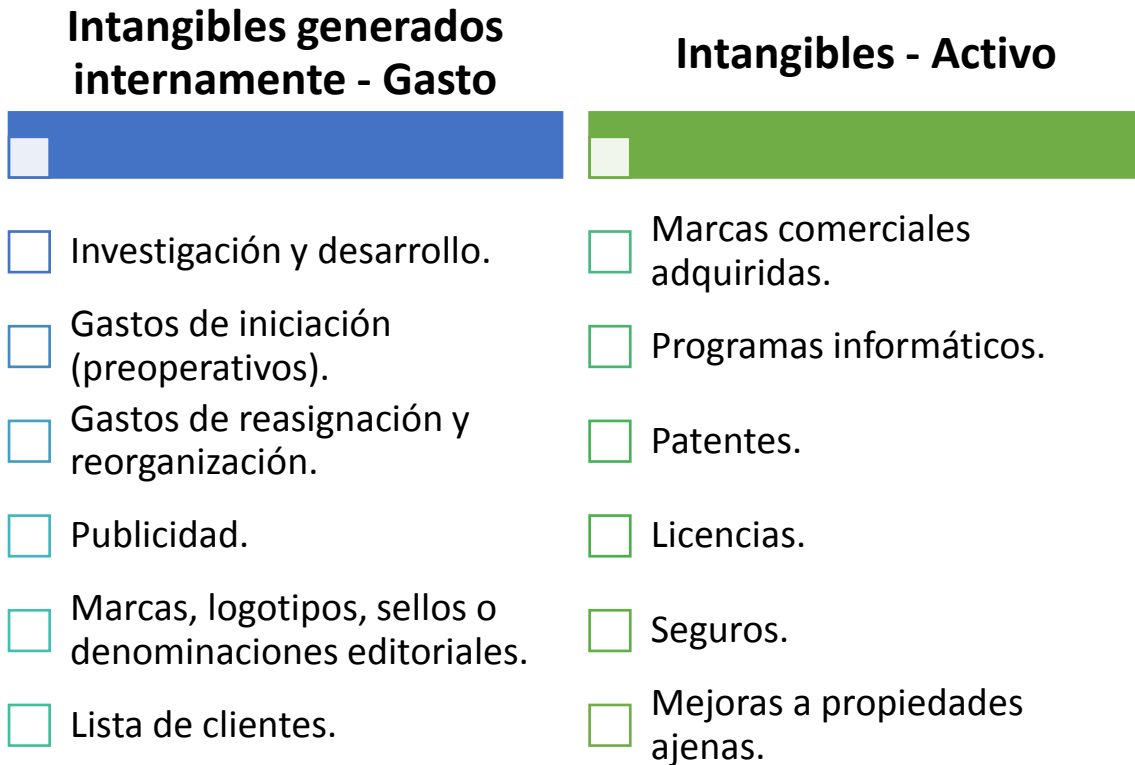
Los activos que cumplan las condiciones para ser reconocidos como activos intangibles, como por ejemplo:

Gráfico 45. Medición inicial



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 38, Activos Intangibles, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 7.

Gráfico 46. Clasificación de intangibles



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 38, Activos Intangibles, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 11.

El costo de un activo intangible dependerá de las circunstancias de adquisición de los mismos:

- a) Adquiridos por separado: el costo corresponde al precio de adquisición y cualquier otro costo directamente atribuible a la preparación del activo para el uso para el cual ha sido destinado.
- b) Adquiridos en una combinación de negocio: son medidos al valor razonable cuando pueden medirse con suficiente fiabilidad.

No deberá ser reconocido aquel activo intangible adquirido como parte de una combinación de negocios, cuando el valor razonable no pueda medirse con suficiente fiabilidad, debido a que no es separable de la plusvalía o cuando hay referencias de su valor en un mercado activo.

- c) Adquiridos mediante subvención del gobierno: son medidos al valor razonable correspondiente a la fecha en que se recibe o es exigible la subvención.

- d) Adquiridos mediante la permuta de activos: se medirá el activo por el valor razonable. En caso de no ser posible medirlos por tal valor, se deberán reconocer por el valor en libros del activo entregado.
- e) Activos intangibles generados internamente: los desembolsos que se generen en las etapas de investigación y desarrollo de este tipo de intangibles, se llevarán a los resultados en el ejercicio en el que se incurren.

El no permitir, que una empresa clasificada como PYMES, registre los costos incurridos en la fase de desarrollo de un proyecto en los activos como intangible, provoca una disminución de la utilidad de la compañía en el periodo al cual fueron cargados estos costos.

Este tratamiento contable afecta negativamente el principio contable de asociación de ingresos y gastos, ya que al registrarse en resultados la fase de desarrollo, cuando se incurra en esos costos, en ese momento no se han generado todavía todos los beneficios económicos correspondientes a ese desarrollo, luego en los periodos posteriores se obtendrán esos ingresos y los costos asociados ya fueron reconocidos en periodos anteriores, porque no se pudieron registrar en el activo para amortizarlos de acuerdo a su vida útil económica.

Medición posterior

La entidad debe medir sus activos intangibles por el método del costo, además de cualquier pérdida por deterioro acumulada (NIIF para PYMES, 2009, p. 99).

Modelo del costo

Gráfico 47. Modelo del costo



Fuente: Tomado de: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 99

Vida útil

La entidad considerará todos sus activos intangibles asignándoles una vida útil finita. Para aquellos que surjan de un derecho legal o contractual, esta no excederá el tiempo establecido en el contrato, pero podrá ser menor de acuerdo al periodo que la entidad espere utilizar este activo.

Si una entidad no es capaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se supondrá que la vida útil es de diez años.

Métodos de amortización

El método de amortización debe reflejar el patrón de consumo de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización (NIIF para PYMES, 2009, p. 106).

La cuota de amortización debe cargarse como gasto del ejercicio, salvo que otra norma permita, o exija, que se incluya en el valor en libros de otros activos.

La amortización iniciará cuando el intangible esté disponible para su uso.

Valor residual

El valor residual de un activo intangible se supondrá que es cero (0), a menos que exista un compromiso de compra por parte de un tercero al final de su vida útil, o que exista un mercado activo para este activo (NIIF para PYMES, 2009, p. 106).

Revelaciones

Las vidas útiles o tasas de amortización.

Los métodos de amortización.

Para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo los que se hayan generado internamente, se revelará la siguiente información:

El valor en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el valor acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo.

La partida del estado de resultado integral.

Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, detallando:

1. Las adiciones.
2. Las disposiciones.
3. Las adquisiciones mediante combinación de negocios.
4. La amortización.
5. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas.

Otros cambios

No será necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.107.

Diferencias entre NIIF plenas y NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 48. Diferencias Sección 18

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- Requiere que todos los importes relacionados con la etapa de investigación y desarrollo sean llevados como gasto.	- Los importes relacionados con la etapa de investigación se deben reconocer como gasto, mientras los importes relacionados con desarrollo después de determinar que el proyecto es viable, son capitalizables.
- Proporciona excepción en los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocio cuando surjan de derechos legales y contractuales y no se pueden medir de forma fiable.	- Los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, siempre debe cumplir el criterio de fiabilidad.
- Los activos intangibles que se consideran de vida útil indefinida, tienen una vida útil finita. Por tal razón requiere que se amorticen a diez años.	- Los activos intangibles de vida útil indefinida se contabilizan al costo histórico menos las pérdidas por deterioro.
- Los activos intangibles deberán medirse bajo el modelo del costo posterior a su reconocimiento inicial.	- Permite utilizar el modelo de revaluación posterior al reconocimiento inicial.
- Requiere revisión de valor residual, vida útil y método de depreciación, solamente si se presenta un cambio significativo en alguno de estos valores desde la última fecha anual sobre la que se informa.	- Requiere una revisión anual de valor residual, vida útil y método de depreciación de los activos intangibles.

Fuente: Elaboración propia, 2014.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 18

1. La empresa TEC S.A.S. quiere desarrollar un software y su uso en el área de informática; durante el año 2010 se realizaron investigaciones para el desarrollo de una máquina y se incurrieron en los gastos:

Salarios del personal administrativo	\$ 100.000
Honorarios por asesoría	\$ 25.000

Pruebas técnicas	\$ 150.000
------------------	------------

La empresa evaluó la posibilidad de completar el desarrollo de una máquina, y se estableció que se tenían los recursos humanos y financieros necesarios para completar el activo, y darle uso en el área de informática, pues la máquina generará beneficios económicos a la entidad.

Durante el año 2011 se inició la etapa de desarrollo de la nueva máquina y los costos incurridos en esta etapa son:

Salarios del personal interno	\$ 180.000
Honorarios por asesoría	\$ 80.000
Pruebas técnicas	\$ 250.000

Se pide:

1. Realizar los registros contables para los años 2010 y 2011, de acuerdo con lo establecido en la sección 18 *Activos Intangibles* distintos de la plusvalía.

Solución:

La sección 18 requiere que tanto los gastos por la etapa de investigación como de desarrollo de un intangible sean llevadas a los gastos del periodo.

- a. Registro contable a 31/12/2010

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto honorarios y salarios	\$ 125.000	
Gasto pruebas técnicas	\$ 150.000	
Banco		\$ 275.000

- b. Registro contable a 31/12/2011

Cuenta	Débito	Crédito
--------	--------	---------

Gasto por salarios	\$ 180.000	
Gasto por honorarios	\$ 80.000	
Gasto pruebas técnicas	\$ 150.000	
Banco		\$ 510.000

2. La empresa AMG S.A.S. adquiere una patente el 28 de febrero de 2011, por un valor de \$100.000. Al 31 de diciembre de 2011, el valor razonable asciende a \$170.000 y al 31 de diciembre de 2012 el valor es de \$160.000

Se pide:

1. Realizar los asientos contables del reconocimiento inicial y posterior.

Solución

- a. Registro contable a 28/02/2011

Cuenta	Débito	Crédito
Marcas y patentes	\$ 100.000	
Banco		\$ 100.000

Posterior al reconocimiento inicial, la entidad continuará amortizando la patente, de acuerdo al método de depreciación y vida útil estimada, ya que la sección 18 requiere que los intangibles se midan bajo el modelo del costo, y realizar prueba de deterioro en caso de que existan indicios internos o externos. En este caso, de acuerdo a la información proporcionada, no existe deterioro del intangible.

La vida útil estimada para este intangible es de 10 años y el método de amortización es línea recta. La amortización reconocida a 31/12/2011 es por 10 meses.

- b. Registro contable a 31/12/2011

Cuenta	Débito	Crédito
---------------	---------------	----------------

Gasto Amortización Marcas y patentes	\$ 8.333	
Amortización acumulada Marcas y patentes		\$ 8.333

Se divide el valor de la patente entre los años de vida útil. Como el tiempo transcurrido está expresado en meses, el resultado de la operación anterior se debe dividir entre 12 (que son los meses del año) y luego multiplicarlo por los meses transcurridos.

Como la sección 18 solo establece para medición posterior de los intangibles el modelo del costo, no se requiere tener en cuenta el valor razonable del intangible para realizar algún ajuste en la contabilidad.

Sección 19. Combinación de negocios y plusvalía

Alcance

Esta NIIF se aplicará a la contabilización de las combinaciones de negocio. Además trata la contabilidad del crédito mercantil tanto en el momento de una combinación de negocios como posteriormente. No aplica para:

- a) La formación de un negocio conjunto (*Joint Venture*).
- b) La adquisición de un activo o de un grupo de activos que no constituyan un negocio.
- c) Una combinación de entidades o negocios bajo control común (NIIF para PYMES, 2009, p. 109).

Definiciones

Combinaciones de negocios: es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. Esta unión da como resultado que una entidad, denominada adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, denominada adquirida. Una combinación de negocios deberá cumplir con las siguientes características: (NIIF para PYMES, 2009, p. 109).

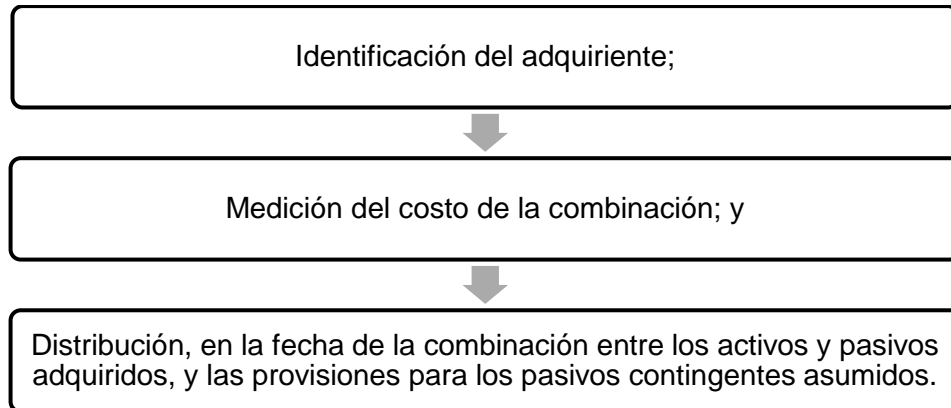
- a) La adquirente, obtiene control sobre el patrimonio y las operaciones de la adquirida.
- b) La adquirente puede identificar la fecha de adquisición, es decir, cuando se obtiene el control.
- c) Una entidad contabilizará cada combinación de negocios bajo la aplicación del método de la adquisición (NIIF para PYMES, 2009, p. 109).

Principio de medición

La adquirente medirá los activos adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables a la fecha de adquisición.

Contabilización

La aplicación del método de adquisición comprende los siguientes pasos:

Gráfico 49. Método de adquisición

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.110.

Identificación del adquirente

El adquirente siempre será quien obtenga el control de la entidad adquirida.

Control: poder de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades (NIIF para PYMES, 2009, p. 109).

La adquirente es generalmente la entidad que se combina cuyo tamaño es significativamente mayor que el de la otra u otras entidades que se combinan; normalmente, la adquirente se convierte en la matriz de las partes de la combinación.

Costo de la combinación de negocios

El costo se mide con el valor razonable de la combinación más los costos directamente atribuibles a la combinación.

El adquirente mide el costo de la combinación de negocios como la suma de los valores razonables, en la fecha del intercambio, de los activos dados, pasivos incurridos o asumidos y acciones emitidas por el adquirente, a cambio del control del adquirido; más cualesquiera de los costos directamente atribuibles a la combinación (NIIF para PYMES, 2009, p. 109).

Ajustes al costo contingentes en eventos futuros

Si el costo está sujeto a ajustes contingentes en eventos futuros, el adquirente incluye la cantidad de ese ajuste en el costo de la combinación a la fecha de adquisición, si el ajuste es probable y se puede medir confiablemente (NIIF para PYMES, 2009, p. 111).

Sin embargo, si el pago contingente no es probable o no se puede medir confiablemente, no se mide como parte del costo inicial de la combinación de negocios.

Si posteriormente ese ajuste se vuelve probable y puede ser medido confiablemente, la consideración adicional es tratada como un ajuste al costo de la combinación.

Distribución de los activos adquiridos, pasivos adquiridos y pasivos contingentes identificables en el momento de la adquisición

El adquirente reconoce por separado, a la fecha de adquisición, los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables del adquirido que satisfacen el siguiente criterio de reconocimiento en esa fecha:

- a) Un activo que es diferente a un activo intangible se reconoce si es probable que cualquier beneficio económico futuro fluirá para el adquirente, y si se puede medir confiablemente su valor razonable;
- b) Un pasivo que es diferente a un pasivo contingente se reconoce si es probable que se requerirá la salida de recursos para liquidar la obligación, y si se puede medir confiablemente su valor razonable; y
- c) Un activo intangible o un pasivo contingente se reconoce si su valor razonable se puede medir confiablemente (NIIF para PYMES, 2009, p.111).

Se debe tener en cuenta que no es necesario que quede finalizada la transacción de forma legal, para que la entidad adquirente comience a ejercer control sobre la adquirida, y para definir el momento en que se adquiere el control es necesario analizar las circunstancias relacionadas con la combinación.

Si al finalizar el periodo en que se dio la combinación de negocios, la contabilización está incompleta, la entidad adquirente reconocerá provisionalmente los importes en su estado de resultados. Los valores provisionales pueden ser ajustados retrospectivamente para reflejar información que surge doce meses después de la adquisición.

Pasivos contingentes

La adquirente reconocerá un pasivo contingente solo si este puede ser medido de forma fiable, de lo contrario:

- a) Se producirá un efecto en el importe reconocido como plusvalía (crédito mercantil) o se evaluarán y medirán nuevamente los activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida, así como el costo de la combinación y se reconocerá en resultados cualquier diferencia que se genere en esta nueva evaluación; y

- b) La adquiriente deberá revelar información sobre este pasivo contingente de acuerdo a la sección 21 *Provisiones y contingencias*.

Crédito mercantil

Este es reconocido como un activo a partir de la fecha de adquisición y es medido como un exceso del costo de la combinación de negocios. El crédito mercantil deberá ser medido al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas (NIIF para PYMES, 2009, p. 113).

La compañía deberá estimar una vida útil fiable para el crédito mercantil. En el caso en que no pueda realizar esta estimación, deberá suponer una vida útil de diez años.

En el caso de que el interés del adquiriente, en el valor razonable neto del patrimonio identificable del adquirido, excedan el costo de la combinación de negocios, ese exceso tiene que ser reconocido en el estado de resultados como una ganancia, una vez se haya evaluado y medido nuevamente los activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida, así como el costo de la combinación y se reconocerá en resultados cualquier diferencia que se genere en esta nueva evaluación (NIIF para PYMES, 2009, p. 113).

Revelaciones

Se deberán realizar las siguientes revelaciones:	Nombres y descripciones de las entidades o negocios que se combinan;
	Fecha de la adquisición;
	Porcentaje de instrumentos de patrimonio con derecho a voto que se adquieren;
	Costo de la combinación y una descripción de los componentes de esta;
	Cantidades reconocidas en la fecha de adquisición por cada clase de activos, pasivos y pasivos contingentes del adquirido, incluyendo la plusvalía.
	Cantidad de cualquier plusvalía adquirida negativa que se reconoce en utilidad o pérdida;

	Los cambios que surgen de las nuevas combinaciones de negocios.
Para todas las combinaciones de negocios, adquiriente deberá revelar:	Las pérdidas por deterioro del valor.
	Las disposiciones de negocios adquiridos previamente.
	Otros cambios.

Diferencias entre NIIF plenas y NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 50. Diferencias Sección 18

NIIF para PYMES	NIIF plenas
- La consideración contingente se reconoce al costo en el momento de la adquisición en el caso de que este sea probable y pueda medirse de forma fiable.	- La consideración contingente se reconoce al valor razonable independientemente de su probabilidad. Los ajustes se reconocen en utilidad o pérdida o en otros ingresos comprensivos.
- Los pasivos contingentes se registran dependiendo de si se puede medir de forma fiable su valor razonable. En caso de que no se pueda medir de forma fiable: se ajustará el valor reconocido como plusvalía o se revelará información sobre ese pasivo.	- Si se cumple la definición de pasivo contingente, se registrarán sin importar si su valor razonable puede o no medirse de forma fiable.
- La plusvalía se medirá inicialmente a su costo, siendo este el exceso del costo de la combinación sobre la participación de la entidad en el valor razonable de los activos, pasivos y patrimonio	- La plusvalía se medirá como la diferencia entre la suma de la contraprestación transferida, más el importe no controlado en la adquirida y el neto de los activos adquiridos y los pasivos asumidos.
- La plusvalía se mide posteriormente al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.	- La plusvalía no se amortiza pero se prueba anualmente por deterioro.

Fuente: Elaboración propia, 2013.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 19

1. La entidad ABC S.A., el 1 de enero de 2012, compra el 70% de las acciones de la entidad XYZ S.A. por \$ 650. A continuación se muestra los balances a la fecha de la negociación de las dos entidades

	ABC S.A.	XYZ S.A.
Activo	7.200	1.500
Inversión en XYZ	650	-
Total activos	7.850	1.500
Deudas	1.950	600
Patrimonio	5900	900
	7.850	1.500

El valor razonable de los activos de ABC S.A. es de 2.200 y el valor razonable de sus pasivos es de 600.

Se pide:

1. Muestre los resultados de la adquisición

Solución

1. Primero se debe hallar el crédito mercantil que surgió de la adquisición:

Valor razonable activos menos pasivos	$2.200 - 600 = 1.600$
Interés minoritario	$1.600 * 30\% = 480$
Valor neto razonable de adquisición	$1.600 - 480 = 1.120$
Costo de adquisición	650
Ganancia	470

Luego procedemos a mostrar los resultados de la adquisición del balance general consolidado, condensado a la fecha de adquisición:

	Balance Agregado
Activos	9.400 {1}
Deudas	(2.550) {2}
Patrimonio	(6.370) {3}
Participación minoritaria	(480)
	9.400

{1} Activos ABC más valor razonable activos XYZ= $7.200+2.200=9.400$

{2} Deudas ABC más valor razonable deudas XYZ= $1.950+600=2.550$

{3} Patrimonio ABC más ganancia adquisición en utilidad= $5.900+470=6.370$

Sección 20. Arrendamientos

Alcance

Esta norma aplica para todos los arrendamientos con excepción de:

- a) Arrendamientos que sean utilizados para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables.
- b) Acuerdos de licencias para películas, grabaciones en video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.
- c) La medición de los inmuebles mantenidos por los arrendatarios, contabilizados según la sección 16 propiedades de inversión.
- d) La medición de los activos biológicos mantenidos por los arrendatarios bajo arrendamiento financiero, tratados según la sección 34 *Actividades especiales*.
- e) Arrendamientos onerosos (NIIF para PYMES, 2009, p. 116).

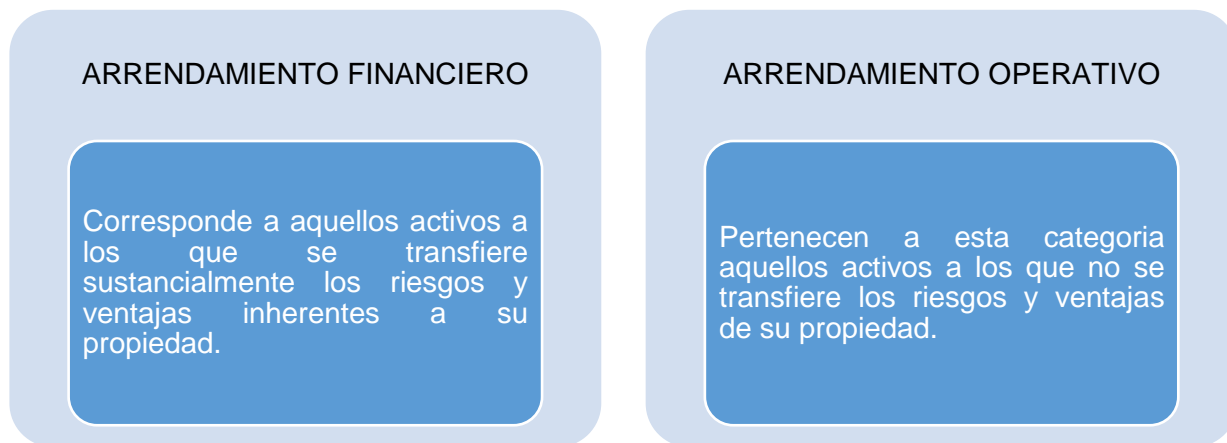
Definiciones

Arrendamiento: acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de una suma de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo (NIC 17, 2009, p. 1).

Arrendamiento financiero: arrendamiento en el que se transfieren todos los riesgos y beneficios inherentes al activo. La propiedad del mismo puede o no ser transferido (NIC 17, 2009, p. 1).

Arrendamiento operativo: cualquier arrendamiento distinto al financiero (NIC 17, 2009, p. 1).

Gráfico 51. Clasificación de los arrendamientos



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.116.

Para determinar la clasificación es de vital importancia establecer la esencia de la transacción más que la forma del contrato. De tal forma, es necesario realizar la clasificación del arrendamiento al inicio del contrato y tener en cuenta que en caso de un cambio en la clasificación, se considerará un nuevo arrendamiento para el plazo restante.

Por tal razón es de vital importancia evaluar los criterios para determinar un arrendamiento financiero.

Gráfico 52. Arrendamiento financiero

Algunos indicios para determinar si un arrendamiento es financiero, son los siguientes:

- El arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del contrato;
- El arrendatario tiene la opción de compra del bien a un precio inferior al valor razonable, en el momento de la compra, para que al principio se prevea que la compra se ejercerá;
- El plazo del arrendamiento es el mayor tiempo de su vida económica, incluso si no se transfiere la propiedad.
- Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación.
- Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.116.

Reconocimiento inicial por parte del arrendatario

Arrendamiento financiero

El arrendatario reconocerá un activo y un pasivo por el mismo importe, por el menor valor entre el valor razonable y el valor presente de los pagos mínimos. Es necesario también establecer que los costos directamente atribuibles a la negociación, al inicio del contrato, se añadirán al importe reconocido como activo (NIIF para PYMES, 2009, p.117).

El valor presente de las cuotas mínimas del arrendamiento se calculará descontando al tipo de interés implícito en el arrendamiento, o bien, aplicando el tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario (NIC 17, 2009, p. 7).

Reconocimiento inicial por parte del arrendador

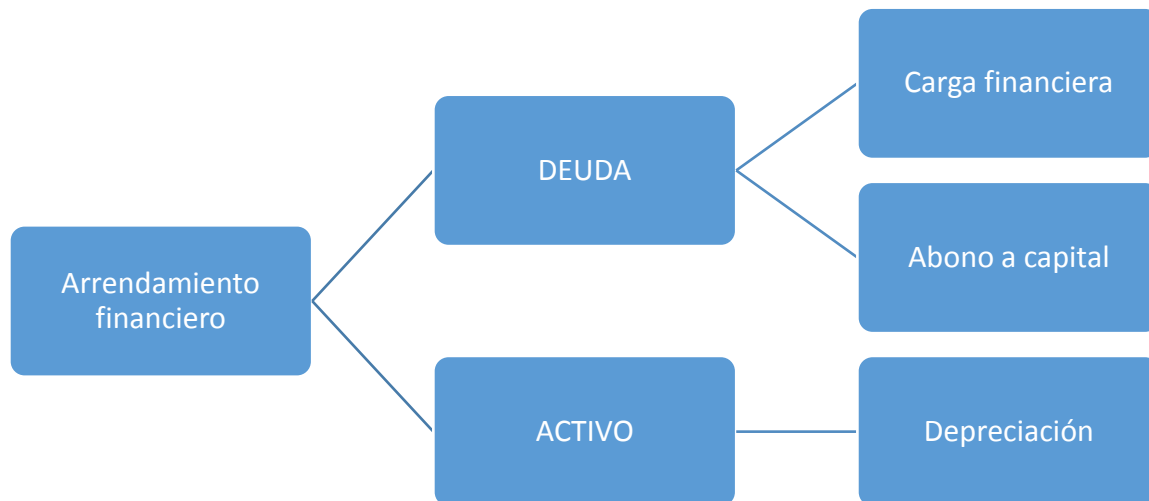
El arrendador reconocerá un derecho de cobro por un importe igual al del activo entregado.

Medición posterior

El **arrendatario** medirá cada cuota del arrendamiento dividiéndola en dos partes que representan las cargas financieras y la reducción de la deuda, utilizando el método de interés efectivo. Es decir, el arrendatario deberá construir una tabla de amortización con el objetivo de determinar la parte que se llevará como costo financiero y que parte como abono a la deuda (NIIF para PYMES, 2009, p. 117).

Teniendo en cuenta que la carga financiera y el abono a capital, se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento.

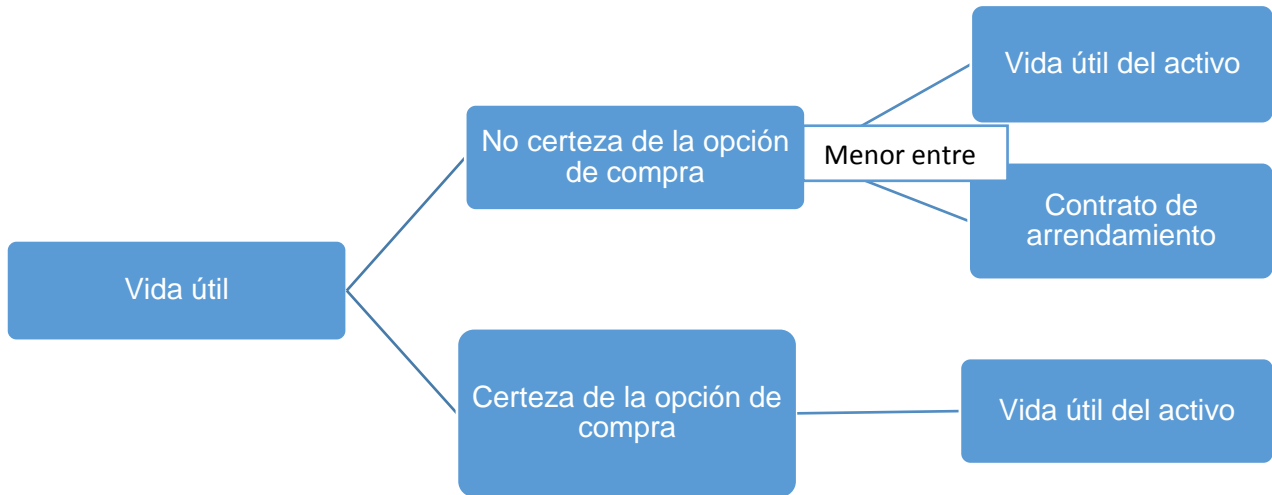
Gráfico 53. Arrendamiento financiero



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.120.

Es necesario esclarecer el reflejo contable de la propiedad del activo; desde esta perspectiva, el arrendatario al poseer los riesgos y ventajas del activo, lo debe depreciar asumiendo que el activo le pertenece aplicando los mismos criterios para la amortización de los demás activos.

Por ende, es necesario determinar la vida útil, por lo cual debe ser depreciado, y estará condicionado por la certeza de la opción de compra:

Gráfico 54. Vida útil

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.117.

El arrendatario también evaluará en cada fecha sobre la que se informa, si se ha deteriorado el activo arrendado bajo arrendamiento financiero.

Reconocimiento posterior del arrendador

El arrendador deberá elaborar una tabla de amortización donde se establezca la parte que tendrá que registrar como ingreso financiero y cancelación de la cuenta por cobrar, en el tiempo establecido por el contrato.

Arrendamiento operativo

El arrendatario reconocerá un gasto de forma lineal, durante el plazo del arrendamiento.

El arrendador reconocerá este activo de acuerdo a su naturaleza, como propiedad de inversión o propiedad planta y equipo, y los ingresos se reconocerán sobre una base lineal durante el periodo del arrendamiento.

Fabricantes o distribuidores que son también arrendadores

A menudo, los fabricantes o distribuidores ofrecen a sus clientes la opción de comprar o arrendar el bien. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es el fabricante o distribuidor, dará lugar a dos resultados:

- a) La ganancia o pérdida equivalente al resultado de la venta directa del bien, a precio normal de venta, aplicando cualquier descuento volumen o comercial; y
- b) Ganancia financiera a lo largo del arrendamiento.

El concepto de *renting* usualmente se trata como un leasing operativo. Sin embargo, si el contrato de arrendamiento bajo esta modalidad cumple alguno de los requisitos de arrendamiento financiero, debería tratarse como tal. Es decir, reconocer el activo y la obligación respectiva en el pasivo; el activo se depreciará por la vida útil del contrato.

Revelaciones

Arrendamiento financiero

	Para cada clase de activos, el importe neto al final del periodo sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes periodos: hasta un año, entre uno y cinco años y más de cinco años;
Arrendatario	Mostrar en balance los pagos mínimos a satisfacer en el ejercicio.
	Descripción general de acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario, incluyendo cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas en los acuerdos.
	Cuotas contingentes reconocidas como ingresos.
	Los ingresos financieros no devengados.
	Descripción general de acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas en los acuerdos.
	El importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador.
Arrendador	La estimación de incobrables relativa a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro.
	Una conciliación, en la fecha del balance, entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor actual de los pagos mínimos a recibir por los mismos.
	Al final de cada periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en la misma fecha, para cada uno de los siguientes plazos: hasta un año, entre uno y cinco años y más de cinco años.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.120.

Arrendamiento operativo

Importes de pagos futuros mínimos por arrendamiento no cancelable a la fecha del balance, para cada uno de los siguientes periodos: hasta un año, entre uno y cinco años y más de cinco años.

Arrendador

Cuotas contingentes reconocidas como ingresos.

Descripción general de acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas en los acuerdos.

Importes de pagos futuros mínimos no cancelables para cada uno de los siguientes periodos: hasta un año, entre uno y cinco años y más de cinco años.

Arrendatario

Los pagos por arrendamiento reconocidos como gasto

Descripción general de acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario, incluyendo cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas en los acuerdos.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.123.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 20

La Compañía GLT S.A. celebra un contrato de arrendamiento financiero para adquirir una máquina productora de gelatina a 3 años, bajo las siguientes condiciones:

1. La máquina se paga en 3 cuotas anuales vencidas por \$12 millones y la opción de compra por \$4 millones en el año 3.
2. El valor razonable de la máquina al momento de la compra es de \$30 millones
3. La vida útil asignada de la máquina es 5 años

Se pide:

1. Calcular la tasa implícita del contrato de leasing y el registro inicial del contrato.
2. Determinar los pagos de capital e interés del leasing durante los 3 años bajo el método actuarial.
3. Calcular el gasto por depreciación de la máquina para cada año

Datos del ejercicio (En millones)	
Cuota	12
Opción de compra	4
Valor razonable	30

Duración	
Vida útil	5 años
Contrato	3 años

- **Primer paso:** hallar la TIR (la tasa implícita del contrato de arrendamiento).

Periodo	Flujo de caja
0	\$(30)
1	\$12
2	\$12
3	\$16
TIR	15,06%

- **Segundo paso:** registrar el leasing como un activo dentro de una cuenta de propiedad planta y equipo y la respectiva obligación.

Registros contables

Cuenta	Débito	Crédito
Activo propiedad planta y equipo	\$ 30	
Obligación financiera		\$ 30

Se debe determinar el valor inicial entre el menor del valor razonable y el valor presente de los pagos mínimos.

- **Tercer paso:** determinar la carga financiera y el abono a capital que se debe causar, mediante una tabla de amortización

Para realizar este procedimiento se debe tener en cuenta, si al final del contrato de arrendamiento se ejercerá la opción de compra, con el objetivo de establecer el periodo por el cual se debe amortizar el activo y si al realizar la tabla de amortización en el último periodo, se incluye el valor de la opción de compra a la última cuota. Se hacen los dos escenarios:

a) Certeza de la opción de compra

Periodo	Intereses	Cuota	Abono a capital	Saldo final
0				30
1	4,52	12	7,48	22,52
2	3,39	12	8,61	13,91
3	2,09	16	13,91	0,00

- **Cuarto paso: cálculo de la depreciación**

Es necesario especificar que cuando se tiene certeza de ejercer la opción de compra, el activo debe depreciarse por su vida útil.

Depreciación $30 / 5 = 6$

Periodo	Valor del activo	Depreciación
1	30	6
2	24	6
3	18	6
4	12	6
5	6	6

Año 1	Débito	Crédito
Gasto por interés	\$ 4,52	
Obligación financiera	\$ 7,48	
Disponible		\$ 12
Gasto depreciación	\$ 6	
Depreciación acumulada		\$ 6

Año 2	Débito	Crédito
Gasto por interés	\$ 3,39	
Obligación financiera	\$ 8,61	
Disponible		\$ 12
Gasto depreciación	\$ 6	
Depreciación acumulada		\$ 6

Año 3	Débito	Crédito
Gasto por interés	\$ 2,09	
Obligación financiera	\$ 13,91	
Disponible		\$ 16
Gasto depreciación	\$ 6	
Depreciación acumulada		\$ 6

Año 4	Débito	Crédito
Gasto depreciación	\$ 6	
Depreciación acumulada		\$ 6

Año 5	Débito	Crédito
Gasto depreciación	\$ 6	
Depreciación acumulada		\$ 6

b) Sin certeza de compra

Se sigue el mismo procedimiento anterior teniendo en cuenta las siguientes características:

- La vida útil será la menor entre el contrato de arrendamiento y la vida útil establecida para el activo.
- La última cuota de la tabla de amortización no debe tener en cuenta la opción de compra del activo.

Periodo	Intereses	Cuota	Abono a capital	Saldo final
				30
1	4,52	12	7,48	22,52
2	3,39	12	8,61	13,91
3	2,09	12	9,91	4,00

Depreciación $30 - 4 / 3 = 8,7$

Periodo	Valor del activo	Depreciación
1	30	8,7
2	21,33	8,7
3	12,66	8,7

Año 1	Débito	Crédito
Gasto por interés	\$ 4,52	
Obligación financiera	\$ 7,48	
Disponibles		\$ 12
Gasto depreciación	\$ 8,7	
Depreciación acumulada		\$ 8,7

Año 2	Débito	Crédito
Gasto por interés	\$ 3,39	
Obligación financiera	\$ 8,61	
Disponibles		\$ 12
Gasto depreciación	\$ 8,7	
Depreciación acumulada		\$ 8,7

Año 3	Débito	Crédito
Gasto por interés	\$ 2,09	
Obligación financiera	\$ 9,91	
Disponible		\$ 12
Gasto depreciación	\$ 8,67	
Depreciación acumulada		\$ 8,67

Año 3	Débito	Crédito
Obligación financiera	\$ 4	
Activo propiedad planta y equipo		\$ 4

Se cancela la cuenta por pagar y se reversa el saldo en libros del activo, clasificado dentro de la categoría de propiedades planta y equipo.

Sección 21. Provisiones y contingencias

Alcance

Esta norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos y activos contingentes, excepto:

- a) Aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución (excepto si se trata de un contrato oneroso).
- b) Aquellos de los que se ocupe alguna otra norma (NIC 37, 2009, p. 1).

Definiciones

Provisión: es un pasivo del cual la compañía tiene incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento (NIC 37, 2009, p. 2).

Suceso que da origen a una obligación: es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago de forma legal o implícita (NIC 37, 2009, p. 2).

Pasivo Contingente: obligación presente surgida de sucesos pasados que no han sido contabilizados, porque no es probable que la entidad tenga que liquidarla o porque el importe de la obligación no puede ser medido con fiabilidad.

Activo Contingente: es un activo surgido de sucesos pasados, cuya existencia depende de eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Contrato de carácter oneroso: es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo (NIC 37, 2009, p. 3).

Reconocimiento

Gráfico 55. Contingencias

TIPO DE CONTINGENCIA	ANÁLISIS DE LA EVIDENCIA DISPONIBLE	TRATAMIENTO CONTABLE

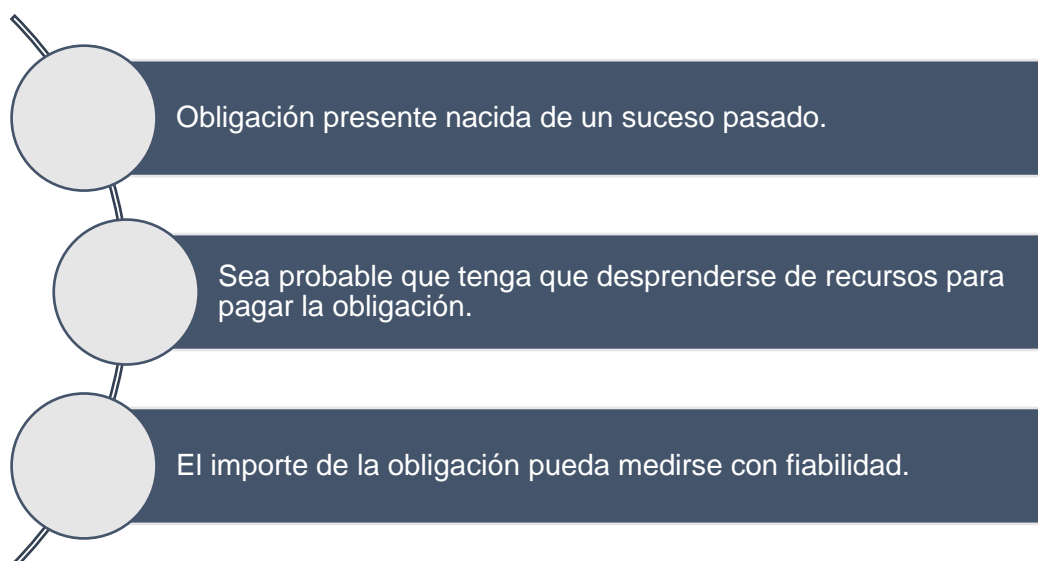
Remota	Probabilidad de existencia de la obligación actual del 0%	No se registra la provisión en el balance, se tiene la posibilidad de escoger si revelar o no, la contingencia en las notas a estados financieros de la entidad.
Posible o eventual	Probabilidad de existencia de la obligación actual es $\leq 50\%$	No se registra la provisión en el balance, pero es necesario hacer la respectiva relevación en las notas a los estados financieros.
Probable	Probabilidad de existencia de la obligación actual es $> 50\%$	Se debe registrar la provisión como un pasivo en el balance general, su contra partida será un gasto en el estado de resultados y se tendrá que realizar la revelación correspondiente en las notas a los estados financieros.

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 37, Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 4.

RECONOCIMIENTO INICIAL

Debe contabilizarse una provisión cuando se cumplan las siguientes condiciones:

Gráfico 56. Reconocimiento inicial de una provisión



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 37, Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 4.

Medición inicial

La provisión será reconocida como un pasivo en el balance general y su contrapartida será un gasto en estados de resultados. Es necesario entonces que la provisión se registre por la estimación más fiable que permita determinar el importe para cancelar la obligación en la fecha que se informe (NIIF para PYMES, 2009, p. 125).

Para la estimación de una provisión sobre una obligación de largo plazo, es fundamental, según los requerimientos de la normatividad internacional, tener en cuenta el valor del dinero en el tiempo, por ende, el valor a provisionar será el valor presente de los importes requeridos para pagar la obligación, teniendo en cuenta la tasa de descuento a la que se está sujeto.

Medición posterior

La provisión se revisará y ajustará en cada fecha sobre la que se informe, con el objetivo de reflejar su mejor estimación. Cualquier ajuste realizado se reconocerá en los resultados del periodo.

Revelaciones

A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, una entidad revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha sobre la que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y cuando fuese practicable:

	Una estimación de sus efectos financieros, de acuerdo a la mejor medición que sea aplicable.
Revelar:	Una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos.
	La posibilidad de cualquier reembolso.

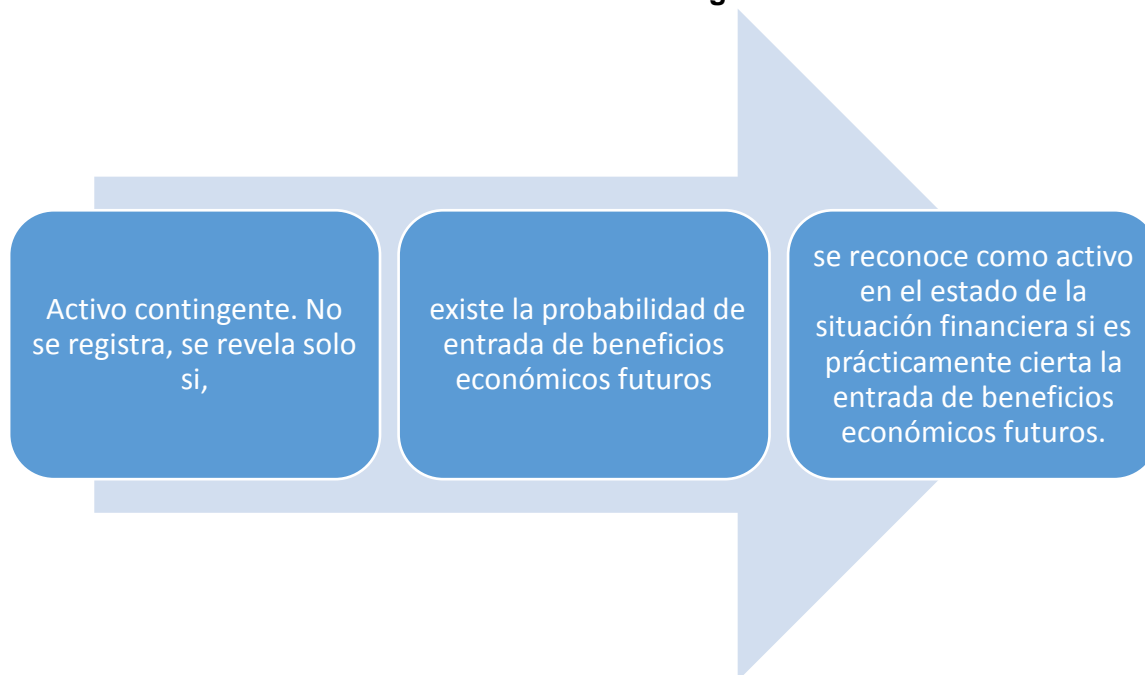
Si es impracticable revelar una o más de estas informaciones, este hecho deberá señalarse.

Activo contingente

No se debe reconocer en el estado de la situación financiera como un activo, y las entidades optarán, si lo desean, por revelar información al respecto, solo cuando sea probable la entrada de beneficios económicos futuros.

Cuando la entrada de beneficios económicos sea prácticamente cierta, el activo ya no será contingente y se podrá proceder a reconocerlo.

Gráfico 57. Activo contingente



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 37, Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 7

Pasivo contingente

Es una obligación posible pero incierta, se debe revelar a menos que la posibilidad de salida de recursos económicos sea remota y reconocer siempre y cuando sea probable.

Reconocimiento de las provisiones

No hacer provisiones por pérdidas futuras esperadas, porque no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, ya que no se genera por un suceso pasado que implique una obligación presente.

Contratos de carácter oneroso

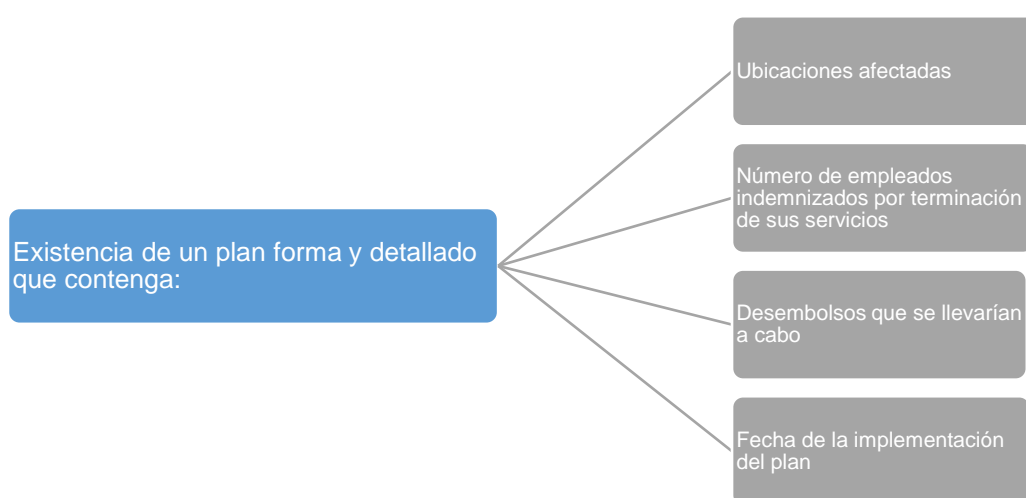
Es aquel contrato en que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones establecidas son mayores que los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Si una entidad tienen un contrato de carácter oneroso deberá reconocer y medir la obligación como una provisión.

Reestructuraciones

Es un programa planificado y controlado por la gerencia que cambia significativamente el alcance del negocio. Para ser reconocida bajo los estamentos de esta sección debe surgir una obligación presente como consecuencia de un suceso pasado, solo si cumple con las siguientes condiciones:

Gráfico 58. Reestructuraciones de contingencias



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 37, Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 20.

Es fundamental establecer que las entidades reconocen una provisión por este concepto, únicamente cuando exista una obligación legal o implícita de realizarla en la fecha que se informa.

Garantías

Un fabricante ofrece garantías a sus compradores al momento de realizar la venta, este se compromete a subsanar mediante reparación o sustitución del bien vendido.

Para entender porqué la sección 21 cubre este concepto, se hace indispensable concebir que ella surge de un suceso, que es la venta con garantía que implica una obligación legal frente al comprador.

Por ende, las entidades que ofrezcan garantías a sus compradores, deberán reconocer una provisión por un valor que represente la mejor estimación para reparar los productos vendidos con garantía.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 21

1. La empresa XFJ S.A.S vende televisores con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el costo de las reparaciones de cualquier defecto de manufactura que pueda aparecer hasta 4 meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costos de reparación de todos ellos ascenderían a \$2 millones. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a \$7 millones. La experiencia de la empresa en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 55 por ciento de los artículos, se detectarán defectos menores en el 25 por ciento y en el restante 20 por ciento aparecerán defectos importantes. De acuerdo con la sección 21, la empresa habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos.

Solución

Cifras en miles

Concepto	Costos de reparación	Probabilidad	Valor a provisionar
Cero defectos		55%	0
Defectos menores	\$ 2.000,00	25%	\$ 500
Defectos importantes	\$ 7.000,00	20%	\$1400
Total	9.000,00	100%	\$1,900

Registros contables

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto provisión por garantías	\$ 1.900	
Pasivo provisión por garantías		\$ 1.900

Información a revelar perjudicial

En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que la revelación de información, total o parcial, sobre las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, pueda esperarse que perjudique seriamente la posición de la entidad. En estos casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado así como las razones que han llevado a tomar tal decisión.

2. La empresa ETMH S.A., siguiendo las políticas corporativas, ha procedido a prestar un aval solidario a una de sus empresas asociadas. El aval ha sido prestado ante una entidad financiera para facilitar y agilizar la financiación de un proyecto de ampliación de la planta de producción de la asociada, que la colocaría como líder en su sector.

La empresa asociada se encuentra en una excelente situación financiera y las cuentas de resultados de los últimos años reflejan unos beneficios adecuados a las dimensiones de la misma y a las características del sector en el que desarrolla sus actividades. No obstante, los nuevos proyectos resultan de una envergadura importante y, de fracasar, podrían suponer problemas financieros para la empresa avalada.

Se pide: analizar el tratamiento contable de la transacción desde la perspectiva de la empresa ETMH S.A.

Solución:

La empresa ETMH puede clasificar esta situación como una contingencia remota, debido a que no es probable que deba asumir la deuda que su asociada pactó con la entidad financiera, ya que esta presenta una excelente situación financiera; por lo tanto, no deberá reconocer la contingencia en la contabilidad.

No obstante, si la empresa asociada entra en problemas económicos, el avalista deberá asumir la salida de recursos y, por ende, registrar en su contabilidad un pasivo contingente y revelar en notas de los estados financieros, la información requerida en esta sección.

3. Una empresa dedicada a la explotación de carbón, de acuerdo con la legislación de su país, tiene la responsabilidad de cumplir con una reestructuración ambiental, durante y después de la explotación de la misma, para reducir el impacto ambiental de su actividad. No obstante,

la entidad estatal restituye hasta el 50% de los costos de la reestructuración, siempre y cuando la empresa de la explotación haya cumplido con todas sus obligaciones ambientales.

Solución:

De acuerdo con la sección 21, la empresa deberá reconocer una provisión que refleje los costos asociados al plan de reestructuración ambiental, según los lineamientos de la autoridad ambiental.

En cambio, la empresa no puede reconocer esta restitución como un ingreso hasta que esta no haya sido aceptada y reconocida por la entidad estatal. Lo anterior se debe al principio contable de prudencia, ya que la empresa no puede estimar ni reconocer ingresos que no estén debidamente soportados.

- Una entidad tiene contrato para comprar 800 litros cúbicos de agua a \$230.000. El precio de mercado en contratos similares es 0,16 metros cúbicos de agua (160.000). El agua se usará para generar electricidad y venderla con beneficio. Los beneficios económicos del contrato incluyen los beneficios de usar el agua en el negocio.

Solución:

La electricidad producida puede venderse con beneficio por lo que **el contrato no es oneroso**.

Los contratos desfavorables o en términos peores que los de mercado, no son necesariamente onerosos.

- La empresa AORE LTDA. en uno de sus últimos negocios tuvo un inconveniente, por lo cual es probable que pierda una demanda por un valor total de 3'000.000. Por tanto, deberá registrar en su contabilidad una provisión.

CUENTA	Débito	Crédito
Gasto Provisión demanda	\$ 3.000.000	
Pasivo litigios y demandas		\$ 3.000.000

Sección 23. Ingresos de actividades ordinarias

Alcance

Esta norma se aplica al contabilizar los ingresos de actividades ordinarias, originados en las siguientes transacciones y sucesos:

- a) Venta de bienes;
- b) Prestación de servicios;
- c) Contratos de construcción en los que la entidad es el contratista; y
- d) El uso por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos (NIIF para PYMES, 2009, p. 141).

Esta norma no trata los ingresos procedentes de:

- a) Contratos de arrendamiento financiero;
- b) Dividendos provenientes de inversiones llevadas por el método de participación;
- c) Cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta;
- d) Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola;
- e) Reconocimiento inicial de los productos agrícolas (Sección 34), (NIIF para PYMES, 2009, p. 141).

Definiciones

Ingresos de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, en un periodo, surgidos en el curso de actividades ordinarias de la entidad, esto siempre que los ingresos aumenten el patrimonio y no esté relacionado con aportes de los propietarios (NIC 18, 2009, p. 2).

Medición, los ingresos deben ser medidos al valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir. Para medir este valor razonable se tendrá en cuenta cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial, que la entidad pueda otorgar (NIC 18, 2009, p. 3).

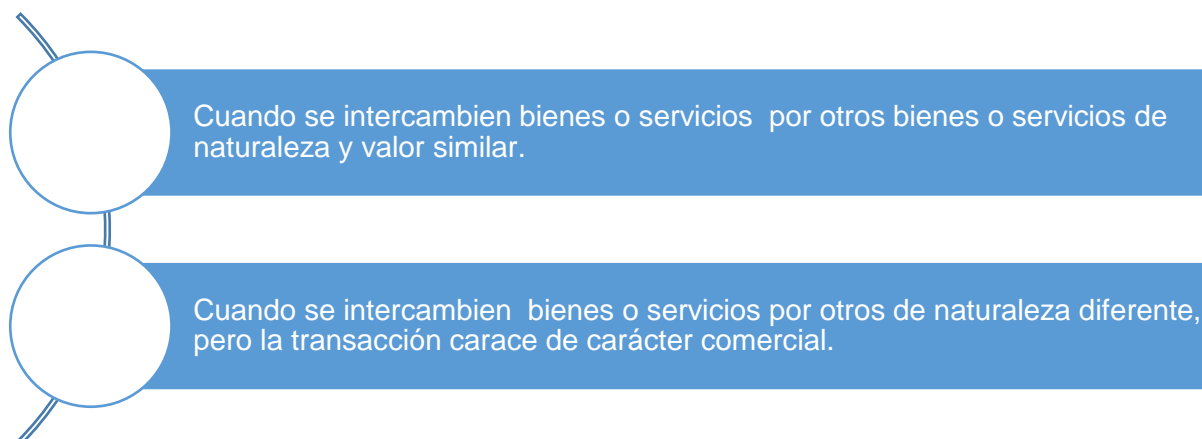
Pago diferido, cuando se espera que sea superior la entrada de efectivo o equivalentes de efectivo a un año, es decir, de largo plazo; el valor razonable será el valor presente de los cobros futuros utilizando una tasa de interés imputada, que debe ser la más fiable entre la tasa vigente para un instrumento similar y la tasa de interés, que iguala el importe nominal con el precio de venta (WACC).

Es necesario especificar que la diferencia entre el valor presente y el importe nominal de la contrapartida, se reconoce como ingreso de actividades ordinarias por intereses.

INTERCAMBIO DE BIENES:

No se reconocerá ingresos de actividades ordinarias en los siguientes casos:

Gráfico 59. Intercambio de bienes



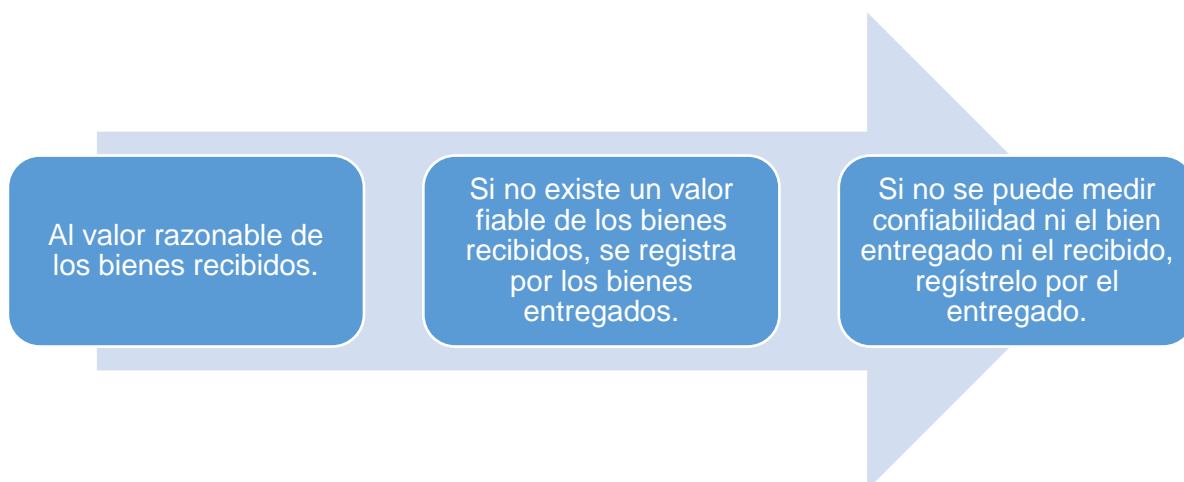
Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 18, Ingresos de actividades ordinarias, Consejo de normas internacionales de contabilidad IASB, 2009, p. 10

Se reconocerá ingresos por actividades ordinarias cuando:

Los bienes o servicios se intercambien por otros de naturaleza diferente en una transacción comercial.

Se medirán así:

Gráfico 60. Medición de ingresos

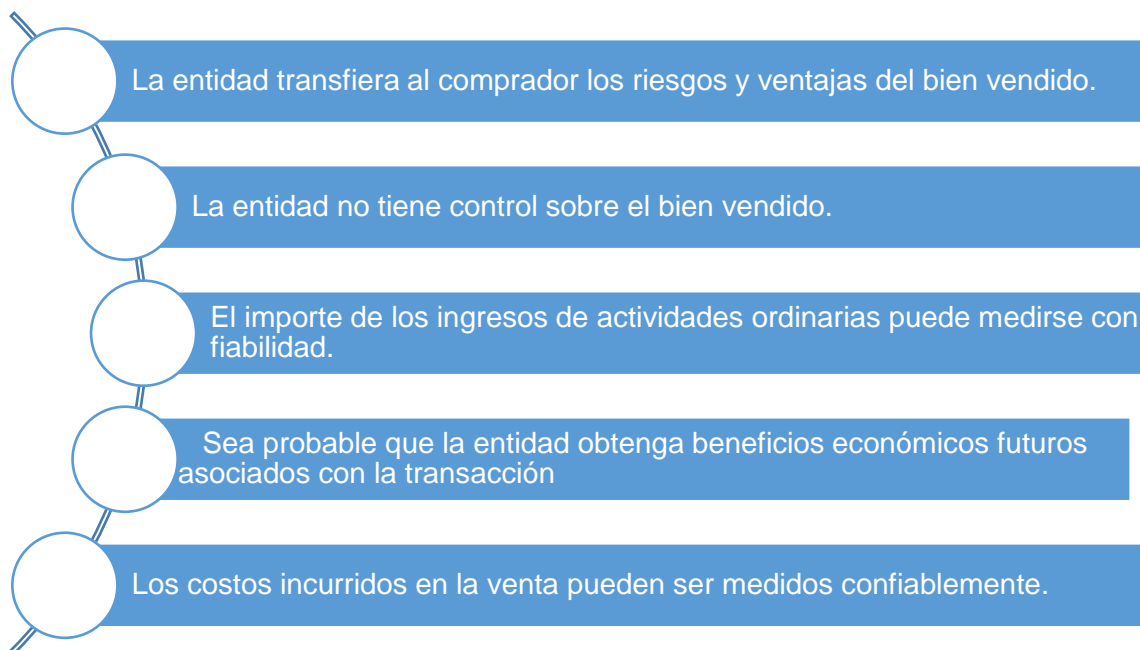


Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 18, Ingreso de actividades ordinarias, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.4.

Venta de bienes

Para que sea considerada la venta se deben cumplir las siguientes condiciones:

Gráfico 61. Condiciones de venta de bienes



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 18, Ingreso de actividades ordinarias, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 4.

Para la venta de bienes en la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas, inherente a la propiedad del bien, coincide con la transferencia de la titularidad legal del bien al comprador, sin embargo es necesario que cumpla con las condiciones antes mencionadas para reconocer la venta; sino las cumpliera, el reconocimiento del ingreso se daría en un momento diferente a la entrega de la titularidad legal del bien.

Si la empresa retiene riesgos significativos de la propiedad, la transacción no será una venta, por lo que no se reconocerán ingresos ordinarios.

Si la entidad en cambio conserva solo una parte insignificante del riesgo de propiedad del bien vendido, la transacción se considera una venta y se podrá reconocer el ingreso.

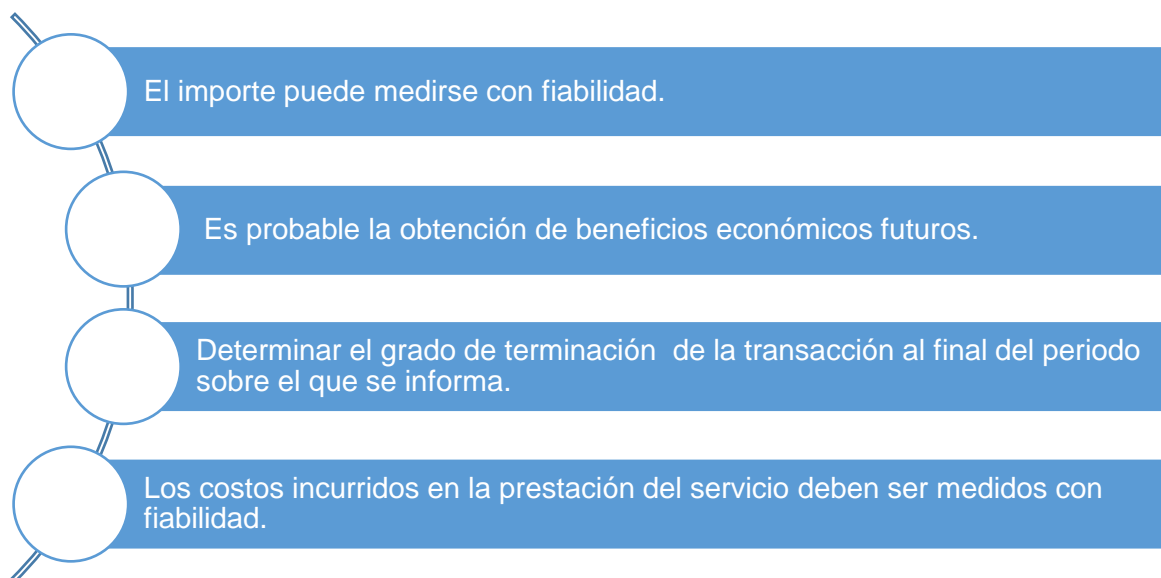
Ejemplo de este caso:

- El vendedor conserva la titularidad legal del bien para asegurar el cobro de la deuda, a pesar de que el bien ya esté siendo utilizado por el comprador.

Prestación de servicios

Se reconocerá un ingreso por actividades ordinarias por este concepto, si se cumple con las siguientes condiciones:

Gráfico 62. Prestación de servicios



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 18, Ingreso de actividades ordinarias, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 6.

Igualmente el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios, se reconocerá por el grado de terminación al final del periodo, mediante el método del porcentaje de terminación, estableciendo que:

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán en el periodo en que efectivamente se hayan prestado.

Desde esta perspectiva, se debe determinar al final del periodo contable, el método que mida de forma fiable el porcentaje de terminación de los ingresos, y esto puede establecerse mediante los siguientes métodos.

- Proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado, sobre el total de los costos estimados para la prestación del servicio.
- Inspecciones del trabajo ejecutado.
- Proporción de los servicios realizados hasta la fecha, sobre el total de los servicios prestados (NIIF para PYMES, 2009, p. 146).

Contratos de construcción

Cuando los resultados de un contrato de construcción puedan ser medidos de forma fiable, la entidad reconocerá los ingresos como parte de sus actividades ordinarias, teniendo en cuenta el grado de terminación de la actividad del contrato, al final del periodo sobre el que se informa. Este método es conocido como el porcentaje de terminación.

Generalmente, el método de aplicación se aplica a cada contrato por separado, sin embargo, en algunas circunstancias, puede ser necesario aplicarlo en diferentes componentes de un mismo contrato para reflejar la esencia económica del mismo.

Método de porcentaje de terminación

La entidad determinará el porcentaje de terminación del contrato utilizando uno de los siguientes métodos, procurando que este método refleje fielmente el trabajo ejecutado:

- a) La proporción de los costos incurridos hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados;
- b) Inspecciones del trabajo ejecutado;
- c) La terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Cuando no se pueda estimar de forma fiable el desenlace del contrato, la entidad deberá reconocer los ingresos solamente en la medida en que puedan ser recuperados los costos asociados, y reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que hayan incurridos en ellos.

Intereses, regalías y dividendos

Se deben cumplir las siguientes condiciones:

- a) Es probable que la entidad reciba los beneficios asociados con la transacción; y
- b) El importe puede medirse con fiabilidad; (NIIF para PYMES, 2009, p. 146).

Además se deben tener en cuenta las siguientes bases:

- a) Los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;
- b) Las regalías deben ser reconocidas utilizando la hipótesis contable del devengo, de acuerdo con el fondo económico del acuerdo en que se basan; y
- c) Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista (NIIF para PYMES, 2009, p. 146).

Revelaciones

	Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo el método utilizado para encontrar el porcentaje de terminación en la prestación de servicios;
La entidad deberá revelar:	La cuantía significativa de cada categoría de ingresos por actividades ordinarias, ya sea de venta de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción, intereses, regalías, dividendos, comisiones y subvenciones del gobierno.
	El importe de ingresos producidos por intercambio de bienes o de servicios;
Las entidades prestadoras de servicios de construcción revelarán:	El importe de los ingresos reconocidos;
	Los métodos utilizados para reconocer el ingreso;
	Los métodos utilizados para reconocer el grado de terminación del contrato
La entidad deberá presentar:	Los importes brutos debidos por los clientes como activos; y
	Los importes brutos debidos a los clientes como pasivos.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.146.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 23

1. La empresa MQN S.A. industriales vende maquinaria con las siguientes condiciones:
 - Se celebra un contrato para adquirir una maquinaria en diciembre de

2012.

- La maquinaria tiene incluida en su venta servicio de cambio y reparación de componentes del motor en el segundo año de su vida útil.
- La maquinaria se entregó el 1 de enero de 2013.
- El servicio de mantenimiento incluye todas las actividades para la conservación de la maquinaria.
- El precio de venta es \$15.000 más impuestos indirectos del 16%.
- Se estima que a valores de mercado, el mantenimiento de la maquinaria se estima en \$750.

Se pide:

1. Determinar el importe de los ingresos que el concesionario imputará en el momento de la entrega del vehículo y en los años posteriores con el servicio de mantenimiento.

Solución:

Valor de la máquina	\$ 15.000
Impuesto indirecto	\$ 2.400
Valor del mantenimiento	\$ 750

El valor del mantenimiento se tendrá entonces como un pasivo, ya que es un servicio que no se ha prestado, por lo que no se deberá reconocer este ingreso en los estados financieros de la compañía.

En el año 1 cuando se realiza la venta, se debe realizar el siguiente registro:

Cuenta	Débito	Crédito
Banco	\$17.400	
Ingreso por venta		\$ 14.250
Pasivo: Ingreso recibido por anticipado		\$ 750
IVA por pagar		\$ 2.400

Posteriormente, al final del año dos, después de realizar el servicio de mantenimiento, se deberá realizar la siguiente transacción:

Cuenta	Débito	Crédito
Pasivo: Ingreso recibido por anticipado	\$ 750	
Ingreso por mantenimiento		\$ 750

2. La empresa XZY S.A. se dedica al diseño de plantas de tratamientos de agua. En julio de 2009 firmó un contrato para el diseño de una nueva planta industrial para ejecutarlo en un plazo estimado de 2 años. Se espera que para el 2010 se avance en un 25% del proyecto, en el 2011 en un 60% y para el 2012 el 15% restante. El importe total del contrato es de \$5.000.000. La sociedad ha realizado una estimación por semestre de los costos que deben incurrir para el cumplimiento del contrato:

Se pide: el valor de los ingresos que debe reconocerse en el ejercicio 2010, 2011 y 2012.

Fecha	Costos del periodo	Avance del proyecto	Ingresos
31/12/2010	\$ 700.000	25%	\$ 1.250.000
30/06/2011	\$ 1.900.000	60%	\$ 3.000.000
30/06/2012	\$ 200.000	15%	\$ 750.000
			\$ 5.000.000

Según la sección 23, se debe reconocer el ingreso que no esté facturado, ya que se ha realizado parte del proyecto y además cumple con los demás requisitos expuestos en esta sección. No necesariamente cuando se reconoce el ingreso se emite la factura, por lo tanto, se debe definir en el plan de cuentas dos rubros denominados: cuenta por cobrar de ingresos no facturados e ingresos por facturar.

Año 2010

CUENTA	Débito	Crédito
Cuenta por cobrar ingresos por facturar	\$1.250.000	
Ingreso por facturar		\$1.250.000
Costo de la prestación del servicio	\$700.000	
Inventario		\$700.000

Año 2011

CUENTA	Débito	Crédito
Cuenta por cobrar ingresos por facturar	\$3.000.000	

Ingreso por facturar		\$3.000.000
Costo de la prestación del servicio	\$1.900.000	
Inventario		\$1.900.000

Año 2012

Cuenta	Débito	Crédito
Cuenta por cobrar ingresos por facturar	\$ 750.000	
Ingreso por facturar		\$ 750.000
Costo de la prestación del servicio	\$200.000	
Inventario		\$200.000

3. El día 26 de diciembre de 2012 la empresa MZT LTDA, le vendió mercancías a la empresa IMG S.A.S., por valor de \$3.500.000., el margen de utilidad en la venta fue del 30%; MZT S.A.S emitió la factura en dicha fecha reconociendo el ingreso en su contabilidad. Sin embargo, la mercancía fue entregada en enero de 2013.

Se pide: analizar la transacción y realizar el ajuste contable de ser necesario.

Como MZT no transfirió los riesgos y ventajas sobre la mercancía, entonces no cumple con uno de los requisitos de la sección 23 para el reconocimiento del ingreso, por lo tanto el ingreso deberá reconocerse cuando se cumpla esta condición.

CUENTA	Débito	Crédito
Ingreso	\$3.500.000	
Cuenta por cobrar		\$3.500.000
Inventario	\$2.450.000	
Costo de ventas		\$2.450.000

Sección 25. Costos por préstamos

Alcance

Esta sección trata sobre la contabilización de los costos por préstamos. Estos costos son aquellos generados por los intereses y otros costos en los que una entidad incurre al realizar un préstamo. Los costos por préstamos incluyen:

- a) Gastos por intereses, calculados utilizando el método de interés efectivo;
- b) Las cargas financieras respecto de los arrendamientos financieros;
- c) Las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera (NIIF para PYMES, 2009, p. 158).

Definiciones

Costos por préstamos: son los intereses y otros costos relacionados, como los fondos que ha tomado prestados en algún periodo. Algunos ejemplos de estos costos por préstamos son los intereses, las amortizaciones de primas, descuentos y de costos de formalización (NIC 23, 2009, p. 1).

Reconocimiento

Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en que se incurra en ellos.

Revelaciones

La entidad deberá revelar por separado el gasto total por intereses, utilizando el método de interés efectivo.

Comentarios

Según esta norma, las empresas que requieren financiar sus proyectos no pueden capitalizar los intereses en el respectivo activo. Es así, como compañías que se encuentran en el sector de la construcción y que necesitan apalancar sus operaciones a través de grandes préstamos bancarios, no pueden capitalizar los intereses generados en el inventario de las construcciones que ellos estén realizando.

Del mismo modo, empresas que se dediquen a realizar proyectos que su construcción se demore por más de un periodo contable, no pueden capitalizar los intereses en el inventario.

Este tratamiento contable de los intereses, en los casos anteriormente mencionados, no refleja la adecuada asociación de ingresos con costos y gastos en el estado de resultados, ya que los intereses se registran en resultados en el momento en que se incurren, y los ingresos se obtendrán y registrarán en periodos posteriores donde el inventario pueda realizarse.

Analizando otro tipo de proyectos como la construcción de activos fijos, por parte de una compañía, para destinarlos al uso del objeto social de la misma; esta sección tampoco permite la capitalización de intereses en el activo fijo, por lo tanto, llegamos a la misma conclusión en la que no se cumple la asociación de ingresos con costos y gastos.

Diferencias entre NIIF plenas y NIIF PYMES

Gráfico 63. Diferencias sección 25

NIIF para PYMES	NIIF plenas
Por razones de costo-beneficio, requiere que los costos se carguen directamente a los gastos.	Requiere que los costos por préstamo sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, y se capitalicen como parte del costo del activo.

EJERCICIO DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 25

1. ABC S.A es una empresa de alimentos, actualmente se encuentra construyendo una planta con el fin de desarrollar su objeto social, ha decidido obtener un préstamo a una entidad bancaria con el fin de completar la construcción. Los intereses devengados que el préstamo ha generado ascienden a \$40.000.000.

Se pide:

1. Determinar cuál es el tratamiento contable para los intereses generados.

Solución:

1. Según la sección 25, los costos por préstamos en ningún caso podrán ser capitalizados, por dicha razón, los intereses forman parte de los gastos del periodo. ABC S.A. deberá llevar \$40.000.000 directamente al estado de resultados.

Sección 27. Deterioro del valor de los activos

Alcance

Esta Norma se aplicará en la contabilización de los deterioros de valor de todos los activos, salvo los siguientes: (NIC 36, 2009, p. 1).

- a) Inventarios (sección 13)
- b) Activos surgidos de los contratos de construcción
- c) Activos por impuestos diferidos (sección 29)
- d) Activos procedentes de beneficios a los empleados (sección 28)
- e) Instrumentos financieros (secciones 11 y 12)
- f) Propiedades de inversión que se valoren según el modelo de revaluación (sección 16)
- g) Activos biológicos llevados a valor razonable (sección 34)
- h) Activos no corrientes mantenidos para la venta.

Definiciones

Pérdida por deterioro: se produce cuando el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable (NIC 36, 2009, p. 3).

Cantidad recuperable: es el mayor entre el valor razonable de un activo menos los costos de venta (valor neto de realización) y su valor en uso.

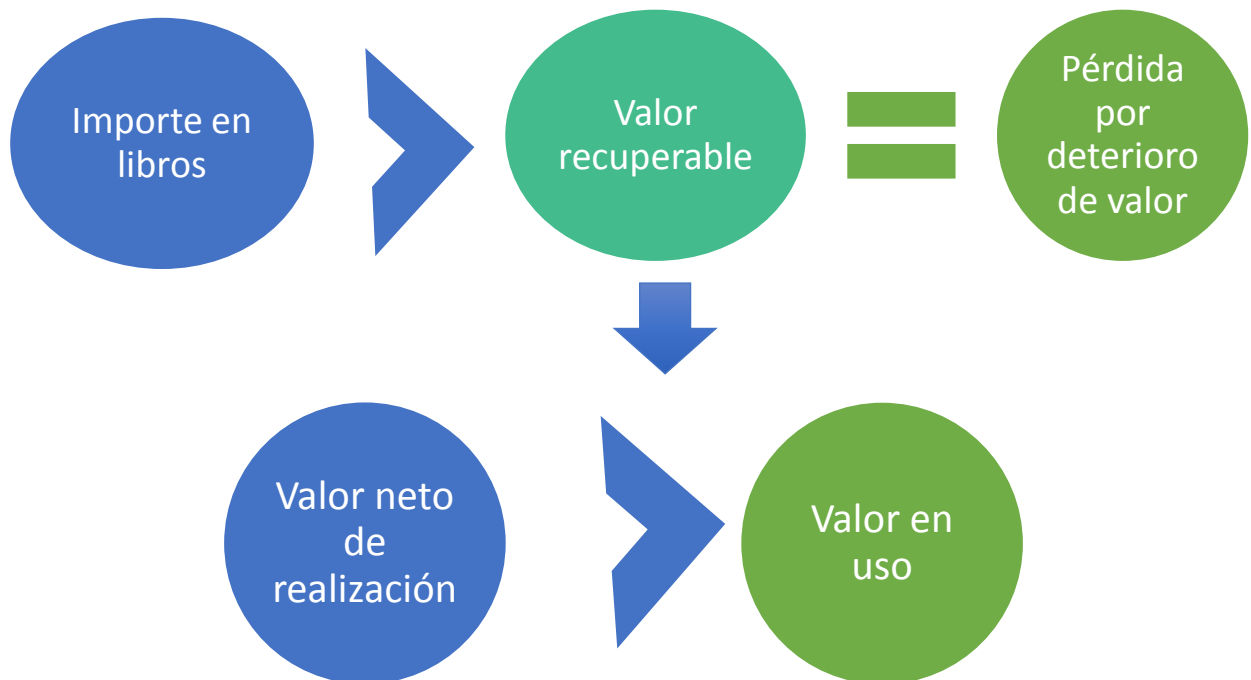
Valor razonable: la cantidad obtenible de la venta de un activo en una transacción negociada entre partes dispuestas.

Unidad generadora de efectivo: es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Valor en uso: es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados, que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Reconocimiento

Existe pérdida por deterioro de valor cuando el importe en libros es mayor a su valor recuperable (precio de venta estimado menos los costos estimados de terminación y venta).

Gráfico 64. Valor recuperable

Nota: el valor recuperable es el mayor entre el valor neto de realización y el valor en uso.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.170.

Es necesario especificar que la pérdida por deterioro de valor, se registrará en el estado de resultados como un gasto en el periodo en que haya lugar.

Análisis de activos para identificar si puede estar deteriorado

En cada fecha en la que se deben presentar los estados financieros, la entidad deberá analizar si sus activos presentan los siguientes indicios, que pueden generar pérdida de valor en los activos.

Gráfico 65. Análisis para el deterioro



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 36, Deterioro del valor de los activos, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, pp.4-6.

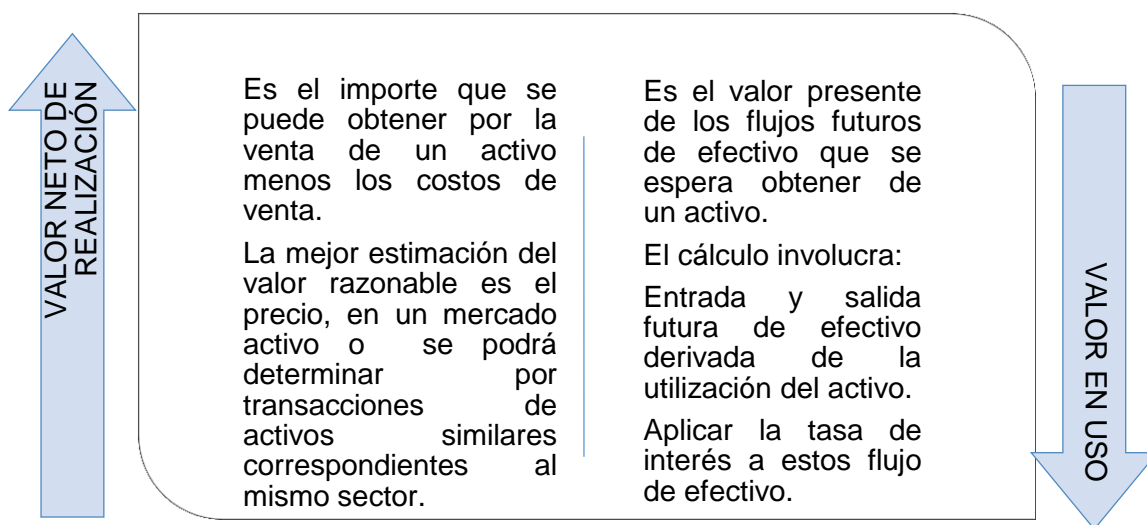
Un indicio de qué activo puede estar deteriorado puede señalar que la vida útil del activo, el método de depreciación, o el valor residual del mismo, deba ser revisado y ajustado.

Estos indicadores no tienen la intención de ser exhaustivos, la compañía también deberá considerar la materialidad en cada uno de los indicadores analizados.

Medición del importe recuperable de un activo

El importe recuperable de un activo será el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta (valor neto de realización) y su valor en uso como se muestra antes en el gráfico (NIC 36, 2009, p. 8).

Gráfico 66. Medición del importe recuperable



Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 36, Deterioro del valor de los activos, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, pp.4-6.

Nota: la tasas de descuento a utilizar para el cálculo del valor presente será la que refleje de forma fiable la realidad, teniendo en cuenta factores como el valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del activo y estos pueden ser:

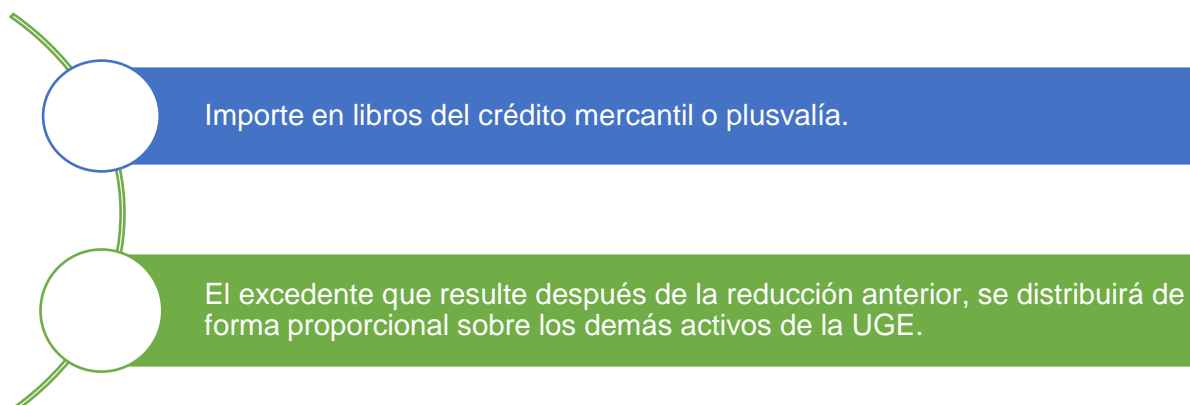
- Tasa de mercado actual
- El costo de capital promedio ponderado (WACC)

Medición y reconocimiento en una unidad generadora de efectivo

Existe pérdida por deterioro del valor cuando el importe recuperable es menor al importe en libros de la unidad generadora de efectivo.

Cuando exista deterioro en una unidad generadora de efectivo, se deberá registrar esa pérdida contra las siguientes partidas y en el orden estrictamente señalado:

Gráfico 67. Medición y reconocimiento de una unidad generadora de efectivo



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo De Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.170.

Reversión del deterioro del valor

Una pérdida por deterioro de valor registrada contra el crédito mercantil y la plusvalía no podrá revertirse en periodos posteriores.

Para los demás activos, es necesario determinar al finalizar de cada fecha sobre la que se informa, si los indicios que causaron el deterioro ya no tienen existencia, para proceder a revertir la pérdida, sea de forma parcial o total. El proceso de reversión dependerá de si la pérdida por deterioro tuvo lugar a un activo individual o a una unidad generadora de efectivo (NIIF para PYMES, 2009, p. 172).

Reversión cuando se trate de un activo individual

En este caso se aplicarán los siguientes requerimientos:

- a) La entidad deberá estimar el valor recuperable del activo en cuestión.
- b) Si el valor recuperable excede el valor en libros, la entidad incrementará el valor en libros hasta el importe recuperable.
- c) Una reversión del deterioro del valor no podrá superar el valor en libros que tendría el activo si nunca se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor.
- d) La reversión será reconocida en resultados.
(NIIF para PYMES, 2009, p. 172).

Reversión cuando se trate de una unidad generadora de efectivo

En este caso se aplicarán los siguientes requerimientos:

- a) La entidad deberá estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo.
- b) En el momento en que el importe recuperable exceda el valor en libros, la entidad distribuirá ese exceso proporcionalmente a los activos que hagan parte de la unidad generadora de efectivo, excepto al crédito mercantil o plusvalía. La reversión será tratada contra resultados.
- c) La distribución de la reversión por pérdida del deterioro de valor será la menor entre el importe recuperable y valor en libros de la UGE, como si nunca hubiera existido deterioro.
- d) Al distribuir la reversión, el importe en libros no podrá ser mayor al menor entre el importe recuperable y el importe en libros que habría sido determinado, de no haberse reconocido una pérdida por deterioro en periodos anteriores.
(NIIF para PYMES, 2009, p. 172).

Revelaciones

Una entidad revelará, para las diferentes clases de activos (inventarios, propiedad, planta y equipo, plusvalía, activos intangibles, inversiones en asociadas e inversiones en negocios conjuntos) la siguiente información:

El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados) en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.

Revelar:

El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro de valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 173.

EJERCICIO DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 27

1. ABC S.A. tiene una planta, la cual genera 500.000 pasteles al año. El valor en libros de la planta es de \$450.000.000. Debido a factores externos de mercado el precio de los pasteles ha disminuido significativamente.

La compañía contrató una empresa para que valorara su planta bajo el método de flujos de caja descontado, y tal estudio determinó que el valor de la planta corresponde a \$380.000.000.

La compañía investigó en el mercado y encontró que se han realizado compras de plantas similares a la de ABC S.A. por \$410.000.000 y los gastos legales del negocio se prevén por el 5% de su valor.

Se pide:

1. Determinar los asientos contables para reconocer el deterioro de la planta con base en la sección 27.

Solución:

Paso 1: determinar el indicio que genera la pérdida por deterioro del valor: el entorno de mercado ha generado que el precio de los pasteles disminuya.

Paso 2: establecer el importe recuperable: el mayor entre el valor neto de realización (valor razonable-costos estimados de venta) y el valor en uso:

Valor en Uso	\$ 380.000.000
Valor razonable	\$ 410.000.000
Gastos relacionados	\$ 20.500.000
Valor de Realización	\$ 389.500.000
Importe Recuperable	\$ 389.500.000

Paso 3: comparar el valor en libros con el importe recuperable, si este último resultase menor, existe un deterioro por pérdida del deterioro del valor.

Valor en libros	\$ 450.000.000
Importe recuperable	\$ 389.500.000
Pérdida por deterioro de valor	\$ 60.500.000

Registro Contable

Cuenta	Débito	Crédito
PyG Pérdida por deterioro de valor	\$ 60.500.000	
Planta de pasteles		\$ 60.500.000

2. La Compañía MNO Ltda., tiene 2 segmentos geográficos en América y África para la producción y venta de maquinaria pesada. La operación del negocio en África se ha visto afectada por un competidor, quien le ha quitado el 40% del mercado africano mediante la reducción en los precios de ventas de dicha maquinaria. Una valoración realizada determinó el valor en uso del negocio en USD 59.000. Sin embargo, otro competidor realizó una oferta por la operación en África de USD 65.000 y los gastos relacionados con el negocio equivalentes al 10% de la oferta.

Se pide: determinar el deterioro de los activos con base en la sección 27 y la información suministrada a continuación, y realizar los registros contables pertinentes.

Compañía MNO	USD
Bancos	\$ 3.500
Cuentas por cobrar	\$ 8.900
Inventarios	\$ 9.600
Activos corrientes	\$ 22.000
Inversiones en sociedades	\$ 15.100
Activos fijos	\$ 27.800
Intangible - crédito mercantil	\$ 15.100

Total activos no corrientes	\$	58.000
Total activos	\$	80.000

Solución:

Valor en uso	\$	59.000
Valor razonable	\$	65.000
Gastos relacionados	\$	6.500
Valor de realización	\$	58.500
Importe Recuperable	\$	59.000
Valor en libros	\$	80.000
Pérdida de valor	\$	21.000
Intangible	\$	15.100
Pérdida de valor a prorratar	\$	5.900

Para determinar el Importe recuperable, se hace una comparación entre el valor en uso y el Valor de Realización (valor razonable menos los gastos asociados), y se escoge el mayor. Este valor es luego restado del valor en libros para encontrar el monto de la pérdida de valor.

Dado que el intangible debe ser deteriorado en su totalidad, este es disminuido del monto de la pérdida de valor para encontrar así el monto de la pérdida de valor a distribuir entre el total de los otros activos no corrientes.

Para este ejemplo, la pérdida de valor a prorratar es de \$5.900, la cual se distribuye de la siguiente manera:

- a) Se determina el porcentaje de participación de cada uno de los activos sujetos a deterioro sobre el monto del total de los mismos.

Inversiones en sociedades	\$	15.100	35%
Activos fijos	\$	27.800	65%
Activos sujetos a deterioro	\$	42.900	100%

- b) Se multiplica el monto de la pérdida de valor a distribuir por el porcentaje de participación, dando como resultado el valor a deteriorar de cada uno de los activos sujetos a deterioro.

Pérdida de valor a distribuir	% de participación	Valor a deteriorar
\$ 5.900	35%	\$ 2.077
\$ 5.900	65%	\$ 3.823
		\$ 5.900

Posteriormente, se recalcula el Balance inicial incluyendo el valor a deteriorar de los activos, esto se realiza de la siguiente manera:

Compañía MNO	USD	%	Valor del deterioro	Valor en libros ajustado
Bancos	\$ 3.500			\$ 3.500
Cuentas por cobrar	\$ 8.900			\$ 8.900
Inventarios	\$ 9.600			\$ 9.600
Activos corrientes	\$ 22.000			\$ 22.000
Inversiones en sociedades	\$ 15.100	35%	\$ 2.077	\$ 13.023
Activos fijos	\$ 27.800	65%	\$ 3.823	\$ 23.977
Intangible - crédito mercantil	\$ 15.100		\$ 15.100	\$ -
Total activos no corrientes	\$ 58.000			\$ 37.000
Total activos	\$ 80.000			\$ 59.000

El valor de los activos ajustado deberá ser el mismo valor determinado, inicialmente como Valor recuperable al comprar entre el valor en uso y el valor de realización.

Como se observa en la tabla anterior, el crédito mercantil ha sido totalmente deteriorado y la diferencia entre este y la pérdida de valor ha sido distribuida entre los demás activos no corrientes susceptibles a deterioro.

Registros contables

Cuenta	Débitos	Créditos
PyG Pérdida por deterioro	\$ 21.000	
Inversiones en sociedades		\$ 2.077
Activos Fijos		\$ 3.823
Intangible crédito mercantil		\$ 15.100

Sección 28. Beneficios a los empleados

Alcance

Esta norma deberá ser aplicada por los empleadores al contabilizar las retribuciones dirigidas a los empleados. Los siguientes son los cuatro tipos de beneficios que trata la norma:

- a) **Retribuciones a corto plazo:** corresponden a pagos que serán atendidos dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo, en el cual se han prestado los servicios. Tales beneficios pueden ser: sueldos, contribuciones seguridad social, permisos remunerados, incentivos, etc.
- b) **Prestaciones post-empleo:** son aquellos beneficios que se pagan después de completar el periodo en la entidad. Tales beneficios pueden ser: pensiones, otras pensiones por retiro, seguros de vida post-empleo, atención médica post-empleo.
- c) **Otras prestaciones a largo plazo:** son aquellos que no vencen dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual se prestaron los servicios. Tales beneficios pueden ser: ausencias sabáticas, primas de antigüedad, incapacidades a largo plazo.
- d) **Indemnizaciones por cese de contratos:** se entregan como consecuencia de la decisión de un empleador de terminar un contrato antes de la edad normal de retiro y la decisión de un empleado de aceptar terminar el contrato a cambio de beneficios (NIIF para PYMES, 2009, p. 174).

Definiciones

Beneficios a los empleados: comprende todos los tipos de retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios (NIC 19, p. 2).

Beneficios a los empleados a corto plazo: son los beneficios (diferentes de los beneficios por terminación) cuyo pago será atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios (NIC 19, 2009, p. 2).

Beneficios post-empleo: son retribuciones a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad (NIC 19, 2009, p. 2).

Planes de aportaciones definidas: son planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales; en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con

los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores (NIC 19, 2009, p. 2).

Planes de beneficios definidos: son planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas (NIC 19, 2009, p. 2).

Otros beneficios a los empleados a largo plazo: son retribuciones a los empleados (diferentes de los beneficios post-empleo, de los beneficios por terminación y de los beneficios de compensación en instrumentos de capital), cuyo pago no vence dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios (NIC 19, 2009, p. 3).

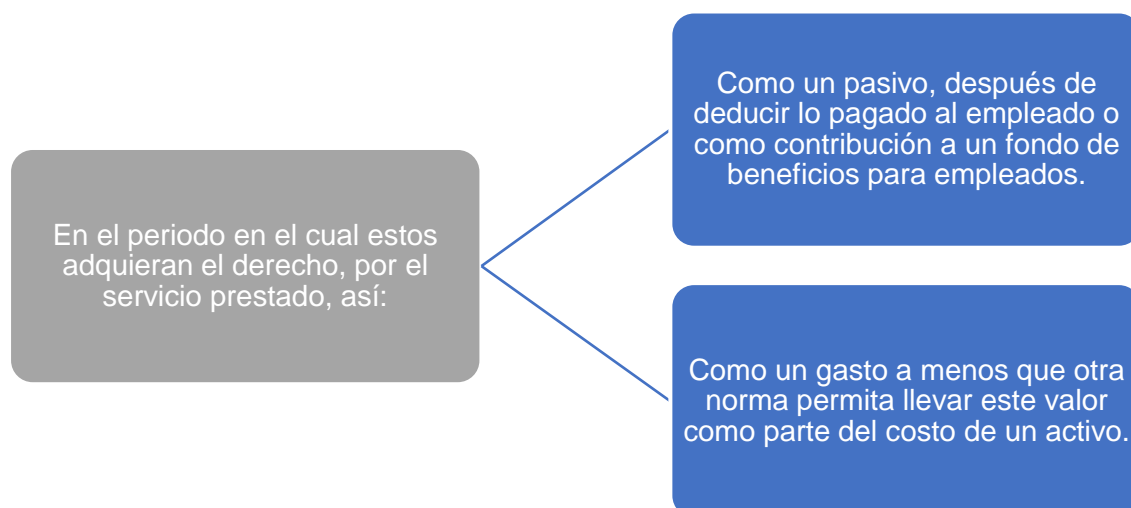
Costo por intereses: es el incremento producido durante un periodo en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, como consecuencia de que tales beneficios se encuentran un periodo más próximo a su vencimiento (NIC 19, 2009, p. 3).

Método de la unidad de crédito proyectada: es un Método de valoración actuarial (a veces denominado método de los beneficios acumulados, o devengados, en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), según el cual cada periodo de servicio se considera generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios, midiéndose cada unidad de forma separada para conformar la obligación final.

Principio de reconocimiento para todos los beneficios

Los beneficios a los empleados deberán ser reconocidos:

Gráfico 68. Principio de reconocimiento



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.175.

Beneficios a corto plazo

Los beneficios a corto plazo se reconocen, ya que se espera que sean pagados en el término de doce meses siguientes del periodo en el que han sido prestados los servicios.

Otros beneficios a largo plazo para los empleados

La entidad reconocerá un pasivo y lo medirá por el neto entre el valor presente de las obligaciones a la fecha de informe, menos el valor razonable, en la fecha que se informa, de los activos del plan (si los hubiera).

Gráfico 69. Beneficios a empleados

Beneficios a corto plazo

- Sueldos, salarios y aportes a seguridad social.
- Ausencias retribuidas a corto plazo.
- Participación en ganancias e incentivos.
- Beneficios no monetarios a los empleados actuales.

Beneficios a largo plazo

- Las ausencias remuneradas a largo plazo.
- Los beneficios por largos periodos de servicios (primas de antigüedad).
- Los beneficios por invalidez de larga duración.
- La participación en ganancias e incentivos a largo plazo.
- Préstamos a empleados (reconocer la financiación implícita).

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, pp.175-183.

Los beneficios de corto plazo por su naturaleza corriente no requieren de cálculos adicionales, solo se reconocen por su valor nominal teniendo en cuenta la legislación laboral del país (NIIF para PYMES, 2009, p. 175).

Los beneficios de largo plazo requieren el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo y la inclusión de otras variables para estimar fiablemente los valores de las diferentes provisiones.

La filosofía que propone esta norma, es la de reconocer y causar los diferentes pasivos laborales de largo plazo, a medida en que los empleados prestan sus servicios y la entidad se compromete a desembolsar ciertos beneficios en un futuro. Es así, como la empresa no debe esperar a realizar el pago efectivo de estas obligaciones para registrarlas en la contabilidad, sino que debe ir las

causando en cada uno de los periodos en los que la entidad adquiere dichos compromisos.

Los préstamos a empleados con cero tasa de interés con una tasa de interés subsidiada, deben considerar la financiación implícita, es decir, que la empresa debe asumir los respectivos diferenciales que surgen de comparar estas tasas con las tasas del mercado financiero.

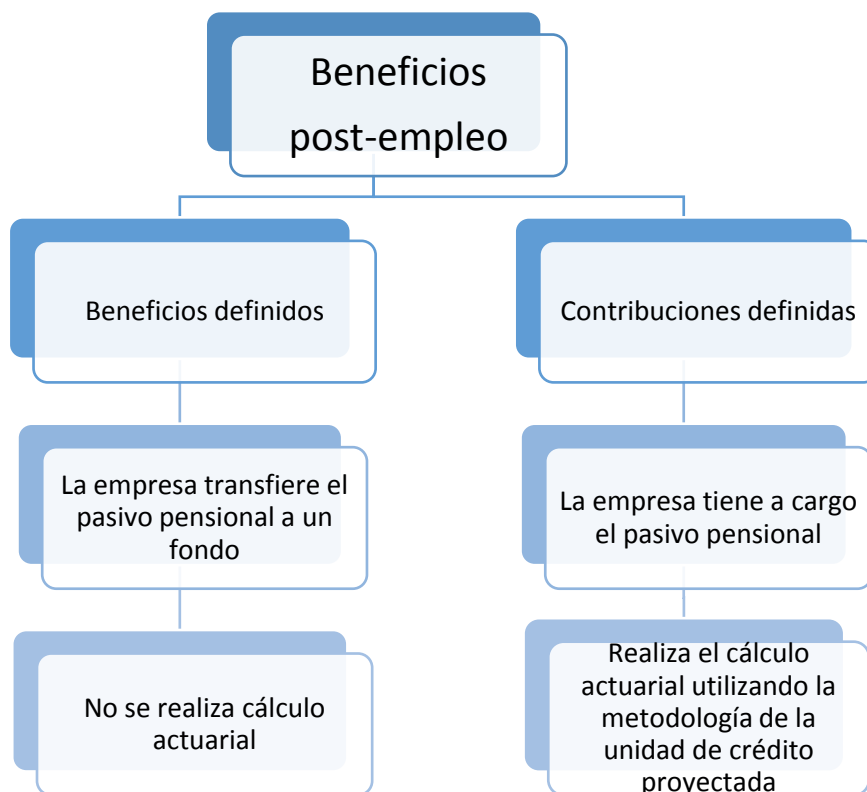
Las primas de antigüedad por lo general son extra legales, ya que son beneficios adicionales que una empresa otorga a sus empleados, cuando cumplen cierto tiempo de servicio a la organización.

La prima debe ser reconocida en una provisión periodo tras periodo, teniendo en cuenta ciertas variables como: tiempo de servicio del trabajador, tasa de crecimiento de los salarios, costo promedio ponderado de capital (WACC), la probabilidad que el empleado continúe en la empresa y pueda obtener el derecho al pago de la prima de antigüedad, entre otras (NIIF para PYMES, 2009, p. 178).

Para realizar el cálculo de la provisión se requiere desarrollar un modelo que permita incluir las variables necesarias, según las características propias de cada empresa, que permitan una medición fiable de esa provisión. Más adelante en este capítulo, se desarrolla un ejercicio del cálculo de una provisión por prima de antigüedad.

Algunas empresas poseen pensionados a cargo, esta norma denomina esta situación como beneficios definidos, por lo tanto debe realizar el cálculo del pasivo pensional por la metodología de la unidad de crédito proyectada, la cual se explica a continuación (NIIF para PYMES, 2009, p. 179).

Las empresas que tienen este tipo de obligaciones contratan un actuario, el cual se encarga de aplicar esta metodología, la cual arroja la cifra que se registrará en el pasivo pensional y su contrapartida será en resultados. Anualmente la entidad deberá actualizar esta cifra utilizando la misma metodología.

Gráfico 70. Beneficios post-empleo

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.176.

Planes de aportaciones definidas

Son aquellos en los que la entidad paga aportaciones fijas a un fondo y no tiene obligación de pagar aportes adicionales, en el caso en que el fondo no tenga los activos suficientes para pagar al empleado en el momento en que sea requerido. El importe que reciba el empleado corresponderá a los aportes hechos por la entidad y eventualmente los realizados por el mismo, junto con el rendimiento obtenido de los aportes (NIIF para PYMES, 2009, p. 176).

Reconocimiento

Cuando un empleado ha prestado sus servicios por un periodo de tiempo determinado, la entidad procederá a reconocer en el plan de aportaciones definidas:

- Como un pasivo después de deducir los pagos que ya fueron realizados, o en el caso de que la cantidad pagada exceda las aportaciones que se deben realizar, se procederá a reconocer un activo; o

- b) Como un gasto a menos que otra norma permita llevar este valor como parte del costo de un activo (NIIF para PYMES, 2009, p. 178).

Planes de beneficios definidos

Son aquellos diferentes a los planes de aportaciones definidas. En estas aportaciones, la obligación consiste en que la entidad debe suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores, y el riesgo actuarial y de inversión recaen en la entidad.

Reconocimiento

La entidad deberá reconocer en el balance el valor presente de la obligación del beneficio definido, es decir, el valor presente de los pagos futuros esperados que se requieren para liquidar la obligación. La entidad deberá reconocer:

- a) Un pasivo por sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos.
- b) El cambio neto del pasivo durante el periodo como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo (NIIF para PYMES, 2009, p. 178).

El valor de estos pasivos será el valor neto de los siguientes importes:

- a) El valor presente de sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos, menos
- c) Valor razonable de los activos del plan, con los que las obligaciones serán liquidadas (NIIF para PYMES, 2009, p. 178).

El valor presente de estas obligaciones reflejará los beneficios ganados por el empleado en el periodo actual y pasados. La entidad medirá esta cuantía sobre diferentes bases y fórmulas, además deberá realizar estimaciones sobre diferentes variables que influyen en los costos de estos beneficios (NIIF para PYMES, p. 178).

Tasa de descuento

La tasa de interés a utilizar se determinará utilizando como referencia los rendimientos del mercado, es decir, bonos de alta calidad y en caso de que no existan tasas de interés en el mercado para tales obligaciones, se usarán los rendimientos de los bonos gubernamentales.

Método de valoración actuarial

La entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para medir sus obligaciones de beneficios definidos y el gasto relacionado, si lo puede hacer sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Este método requiere que la entidad realice varias suposiciones actuariales, incluyendo tasas de descuento, tasas de rendimiento esperado de los activos del plan, tasas de incremento salarial esperado, mortalidad, rotación de empleados y tasas de tendencia de costos de asistencia médica (NIIF para PYMES, 2009, p. 179).

En caso de no poder utilizar el método sin hacer un costo o esfuerzo desproporcionado, podrá realizarlo de la siguiente manera:

- a) Ignorar los incrementos de los salarios futuros estimados, es decir, suponer que estos se mantendrán.
- b) Ignorar los servicios futuros de los empleados actuales, es decir, suponer el cierre del plan para los empleados actuales y los nuevos.
- c) Ignorar la posible mortalidad de los empleados, es decir, suponer que todos recibirán el beneficio post-empleo. Sin embargo, se necesitará considerar la mortalidad después de la prestación del servicio (NIIF para PYMES, 2009, p. 179).

Se debe reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales que se produzcan. La entidad:

- a) Reconocerá las ganancias y pérdidas en resultados; o
- b) Reconocerá las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral.

Beneficios por terminación del contrato

La entidad puede estar comprometida, ya sea por la ley, contrato o acuerdo, a entregar beneficios a un empleado cuando resuelven sus contratos laborales. Estos pagos son beneficios por terminación del contrato (NIIF para PYMES, 2009, p. 175).

La entidad deberá reconocerse estos pagos como un gasto inmediatamente y los medirá realizando una estimación de los desembolsos que deberá realizar para pagar la obligación.

Revelaciones

Planes de aportaciones definidas

La entidad deberá revelar en cada periodo, el importe reconocido como gasto en los planes de aportaciones definidas.

Planes de beneficios definidos

Entre las revelaciones que se deben realizar están las siguientes:	La política contable utilizada para reconocer ganancias y pérdidas.
	Una descripción general del plan del que se trate.
	Una conciliación entre los valores iniciales y finales del valor presente de la obligación.
	Un desglose de las obligaciones que se encuentren sin financiar o que estén total o parcialmente financiadas.
	Una conciliación entre los valores iniciales y finales del valor razonable de los activos del plan.
	Una descripción de los criterios utilizados para determinar la tasa de rendimiento general esperada para los activos, incluyendo el efecto de las principales categorías de los activos del plan.
	El rendimiento real de los activos del plan.
	Las principales suposiciones actuariales utilizadas referidas al final del periodo sobre el que se informa.

Otros beneficios a largo plazo a favor de los empleados

Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo que una entidad proporcione a sus empleados, la entidad revelará la naturaleza de los beneficios, el importe de su obligación y el nivel de financiación en la fecha sobre la que se informa (NIIF para PYMES, 2009, p. 185).

Beneficios por terminación del contrato

Revelaciones

- La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier gasto que sea material o de importancia relativa.

Cuando exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarán una oferta por terminación, existirá un pasivo contingente. Por lo que, de acuerdo con la sección 27 *Provisiones y contingencias*, la entidad revelará la información sobre este pasivo, a menos que las posibilidades de liquidación sean remotas (NIIF para PYMES, 2009, p. 185).

Diferencias entre NIIF plenas y NIIF PYMES

Las diferencias que se presentan son las siguientes:

Gráfico 71. Diferencias beneficios a empleados

NIIF para PYMES	NIIF plenas
La entidad deberá reconocer los costos de servicios pasados como un gasto al medir los resultados del periodo sobre el que se informa.	La entidad debe reconocer el costo de los servicios pasados no consolidados como un gasto, repartiéndolo linealmente durante el periodo medio que reste hasta el momento de recibir los beneficios.
Para la estimación de una obligación por beneficios definidos, la entidad puede utilizar el método de unidad de crédito proyectada, pero en caso de que no pueda realizarlo bajo este método sin incurrir en costos o esfuerzo desproporcionado, podrá hacer uso de la excepción que pone la norma, en la que podrá ignorar cambios en algunas variables para poder realizar la estimación de una manera más sencilla.	La entidad deberá realizar la estimación de una obligación por beneficios definidos utilizando el método de la unidad de crédito proyectada.
La entidad deberá reconocer las ganancias y pérdidas actuariales tan pronto como éstas ocurran.	La entidad puede elegir entre varios métodos para reconocer las ganancias o pérdidas actuariales.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 28

1. La empresa ABC Ltda., realiza préstamos a sus empleados para que adquieran vivienda propia, actualmente la compañía no cobra intereses a sus empleados por estos préstamos.

El préstamo otorgado a uno de sus empleados fue por \$200.000.000, como la empresa no cobra intereses, se presenta una financiación implícita y se tiene que reconocer el valor del dinero en el tiempo.

Se pide:

1. Realizar los asientos contables para cada uno de los periodos reconociendo la financiación implícita.

Para reconocer la financiación implícita, se necesita establecer una tasa de interés de mercado, en este caso se tomará el 10% EA. Además, se considera que el préstamo será por cinco años y las cuotas son iguales para periodo con valor de $\$40.000.000 = (\$200.000.000/5)$

Valor Préstamo	\$200.000.000
Valor Presente	\$ 151.631.471
Periodos (años)	5
Tasa mercado	10%
Cuota	\$ 40.000.000

El valor presente de las cuotas es \$151.631.471. A partir de este valor se desarrolla la metodología de costo amortizado para realizar los ajustes contables en cada uno de los periodos. A continuación se presenta la tabla de amortización del préstamo:

Periodo	Saldo Inicial	Cuota	Intereses	Abono Capital	Saldo Final
0	\$151.631.471				\$151.631.471
1	\$151.631.471	\$40.000.000	\$15.163.147	\$ 24.836.853	\$126.794.618
2	\$126.794.618	\$40.000.000	\$12.679.462	\$ 27.320.538	\$ 99.474.080
3	\$ 99.474.080	\$40.000.000	\$ 9.947.408	\$ 30.052.592	\$ 69.421.488
4	\$ 69.421.488	\$40.000.000	\$ 6.942.149	\$ 33.057.851	\$ 36.363.636
5	\$ 36.363.636	\$40.000.000	\$ 3.636.364	\$ 36.363.636	\$ -

- a. Registro contable en el momento en que la empresa entrega el préstamo al empleado.

Cuenta	Débito	Crédito
Cuenta por cobrar empleados	\$ 151.631.471	
Gasto intereses	\$ 48.368.529	
Banco		\$ 200.000.000

- b. Registro contable de las cuotas para el año 1.

Cuenta	Débito	Crédito
Banco	\$ 40.000.000	
Cuenta por cobrar empleados		\$ 24.836.853
Ingreso por intereses		\$ 15.163.147

De igual manera, se extiende el registro contable del año dos al cinco, tomando los valores correspondientes de la tabla de amortización.

2. La empresa XYZ S.A., otorga una prima extralegal a sus empleados por cada cinco años de trabajo; la prima consiste en un mes de salario adicional en el momento que cumpla cinco o diez años y así sucesivamente.

La información de nómina al cabo del 31 de diciembre de 2013 es la siguiente:

Empleado	Fecha de ingreso	Fecha de análisis	Días en la empresa	Años en la empresa	Años para la prima	Salario actual
1	01/04/2008	31/12/2013	2.100	5,83	10	\$2.640.000
2	01/11/2010	31/12/2013	1.156	3,21	5	\$3.725.000
3	01/03/2005	31/12/2013	3.227	8,96	10	\$5.390.000
4	01/08/2006	31/12/2013	2.709	7,53	10	\$1.830.000
5	01/12/2009	31/12/2013	1.491	4,14	5	\$4.865.000

Además, se espera que la tasa promedio de crecimiento de los salarios anualmente sea del 4%, y el costo promedio ponderado de capital (WACC) de la empresa del 10%.

Se pide: realizar el cálculo para determinar la provisión por la prima de antigüedad para cada uno de los empleados, teniendo en cuenta el valor del dinero en el tiempo y la probabilidad de permanencia de cada uno de ellos para completar su respectivo tiempo y poder acceder a dicha prima.

Solución:

En la información suministrada por el departamento de nómina podemos concluir que los empleados 2 y 5 llevan menos de cinco años en la empresa, por lo tanto tendrían derecho a recibir la prima de antigüedad cuando cumplan los cinco años de labores.

Por su parte, los empleados 1, 3 y 4 tienen más de cinco años en la empresa, por lo cual ya recibieron a los cinco años su primera prima de antigüedad y aspiran a ganarla de nuevo cuando cumplan diez años de servicio.

A continuación se presenta el cálculo de la provisión de la prima de antigüedad y se explicará paso a paso cada procedimiento:

Empleado	Salario actual	Posible remuneración	Total	Valor futuro	Valor presente	Probabilidad	Provisión
1	\$2.640.000	58,33%	\$1.540.000	\$ 1.813.397	\$ 1.219.055	67%	\$ 816.767
2	\$3.725.000	64,22%	\$ 2.392.278	\$ 2.566.152	\$ 2.163.891	59%	\$ 1.276.696

3	\$5.390.000	89,64%	\$ 4.831.536	\$ 5.031.919	\$ 4.558.755	88%	\$ 4.011.704
4	\$1.830.000	75,25%	\$ 1.377.075	\$ 1.517.453	\$ 1.198.583	84%	\$ 1.006.810
5	\$4.865.000	82,83%	\$ 4.029.842	\$ 4.167.813	\$ 3.840.427	91%	\$ 3.494.789
Total							\$10.606.766

La relación entre los años que el empleado ha permanecido en la empresa y los años en que tendrá derecho a recibir la prima de antigüedad, dan como resultado el porcentaje de la posible remuneración con respecto a la prima con corte al 31 de diciembre de 2013.

La multiplicación del salario actual por el porcentaje de la posible remuneración da como resultado el total de la prima de antigüedad, que cada uno de los empleados ha ido teniendo derecho hasta el corte de este ejercicio.

No obstante, no hemos tenido en cuenta el valor del dinero en el tiempo todavía, por lo tanto se debe reconocer que el salario correspondiente al corte del ejercicio no será constante en el tiempo y por ello se debe hallar el valor futuro para cada uno, teniendo en cuenta las siguientes variables: la tasa de crecimiento salarial es del 4%, el número de periodos corresponden a la diferencia entre los años de la prima y los años que lleva el empleado en la organización, y el valor actual es el indicado en la columna total.

Posteriormente, el valor futuro que se halló debe traerse a valor presente teniendo en cuenta las siguientes variables: la tasa de descuento es el WACC de la empresa estimado en un 10%, y el número de periodos corresponden a la diferencia entre los años de la prima y los años que lleva el empleado en la organización.

Como la empresa no tiene la certeza de que el empleado alcance a obtener la prima de antigüedad, se debe establecer cuál es la probabilidad de que el empleado cumpla los años requeridos para merecer el pago de dicha prima; esta probabilidad se puede obtener comparando los índices de rotación del personal en la empresa.

Por último, la provisión de la prima de antigüedad para cada empleado es el resultado de multiplicar el valor presente por la probabilidad, y la suma total representa la provisión que la empresa debe registrar en el pasivo. La compañía debe realizar este cálculo anualmente y reducirá este saldo cuando se haga efectivo el pago de dicha prima a los trabajadores.

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto prima antigüedad	\$ 10.606.766	
Provisión prima antigüedad		\$ 10.606.766

3. La compañía ABC S.A., pacta con uno de sus empleados más antiguos un acuerdo de prejubilación. El salario del empleado en el momento del acuerdo es de \$1.700.000, y el tiempo que falta para su jubilación es de 18 meses. El costo de capital de la empresa está determinado en el 8%.

Se pide: calcular el valor del pasivo laboral y realizar los registros contables pertinentes.

Solución:

Salario	\$ 1.700.000
Salario Total	\$ 30.600.000
Periodos (meses)	18
Tasa EA	8%
Tasa mensual	0,64%
Valor presente	\$ 28.807.219

El total del interés intrínseco que contiene este pasivo laboral será la diferencia entre el salario total y el valor presente de los pagos, es decir \$30.600.000 - \$28.807.219.

Tabla de amortización

Periodo	Saldo Inicial	Cuota	Intereses	Abono Capital	Saldo Final
0	\$ 28.807.219				\$ 28.807.219
1	\$ 28.807.219	\$ 1.700.000	\$ 185.347	\$ 1.514.653	\$ 27.292.566
2	\$ 27.292.566	\$ 1.700.000	\$ 175.601	\$ 1.524.399	\$ 25.768.167
3	\$ 25.768.167	\$ 1.700.000	\$ 165.793	\$ 1.534.207	\$ 24.233.960
4	\$ 24.233.960	\$ 1.700.000	\$ 155.922	\$ 1.544.078	\$ 22.689.882
5	\$ 22.689.882	\$ 1.700.000	\$ 145.987	\$ 1.554.013	\$ 21.135.870
6	\$ 21.135.870	\$ 1.700.000	\$ 135.989	\$ 1.564.011	\$ 19.571.858
7	\$ 19.571.858	\$ 1.700.000	\$ 125.926	\$ 1.574.074	\$ 17.997.784
8	\$ 17.997.784	\$ 1.700.000	\$ 115.798	\$ 1.584.202	\$ 16.413.583
9	\$ 16.413.583	\$ 1.700.000	\$ 105.605	\$ 1.594.395	\$ 14.819.188
10	\$ 14.819.188	\$ 1.700.000	\$ 95.347	\$ 1.604.653	\$ 13.214.535
11	\$ 13.214.535	\$ 1.700.000	\$ 85.023	\$ 1.614.977	\$ 11.599.558
12	\$ 11.599.558	\$ 1.700.000	\$ 74.632	\$ 1.625.368	\$ 9.974.190
13	\$ 9.974.190	\$ 1.700.000	\$ 64.174	\$ 1.635.826	\$ 8.338.364
14	\$ 8.338.364	\$ 1.700.000	\$ 53.649	\$ 1.646.351	\$ 6.692.013
15	\$ 6.692.013	\$ 1.700.000	\$ 43.057	\$ 1.656.943	\$ 5.035.070
16	\$ 5.035.070	\$ 1.700.000	\$ 32.396	\$ 1.667.604	\$ 3.367.466
17	\$ 3.367.466	\$ 1.700.000	\$ 21.666	\$ 1.678.334	\$ 1.689.132
18	\$ 1.689.132	\$ 1.700.000	\$ 10.868	\$ 1.689.132	\$

					0
Total		\$ 30.600.000	\$1.792.781	\$28.807.219	

El valor de la cuota corresponde al salario mensual del empleado y el valor de los intereses será el resultado de multiplicar la tasa mensual por el saldo del pasivo laboral.

Registros contables

Mes 0 Registro de la obligación laboral		
CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS
Gasto prejubilado	\$ 28.807.219	
Pasivo laboral		\$ 28.807.219

Mes 1		
Pasivo laboral	\$1.514.653	
Gasto interés	\$ 185.347	
Banco		\$ 1.700.000

Inicialmente, se registra un gasto por el valor presente de la obligación laboral contra el pasivo de la misma.

En los meses siguientes, se irá disminuyendo este pasivo laboral por el valor correspondiente al abono a capital, que sumado al gasto por interés dará un valor igual al salario del empleado.

Sección 29. Impuesto a las ganancias

Alcance

Esta norma trata la contabilidad de impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de sucesos y transacciones reconocidas en los estados financieros. Estos importes reconocidos están compuestos por impuesto corriente e impuesto diferido (NIIF para PYMES, 2009, p. 186).

Definiciones

Impuesto a las ganancias: impuestos nacionales y extranjeros que están basados en ganancias fiscales.

Impuesto corriente: impuesto por pagar (recuperable) por ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o anteriores (NIC 12, 2009, p. 2).

Impuesto diferido: impuesto por pagar o recuperar en periodos futuros, esto como resultado de la recuperación o liquidación de activos y pasivos por su importe en libros actual y por el efecto fiscal de compensación de pérdidas o créditos fiscales, no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores (NIIF para PYMES, 2009, p. 188).

Fases de la contabilización del impuesto a las ganancias

- a) Reconocerá el impuesto corriente, que pueda ser revertido.
- b) Identificará qué activos y pasivos se esperaría que afecte las ganancias fiscales, si se recuperasen o liquidasen por su valor en libros actual.
- c) Calculará cualquier diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado.
- d) Reconocerá los activos por impuesto diferido y pasivos por impuesto diferido, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- e) Medirá los activos y pasivos por impuesto diferido a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una posible revisión de las autoridades fiscales.
- f) Utilizará la tasa impositiva que se hayan aprobado o cuyo proceso esté prácticamente terminado.
- g) Distribuirá los impuestos corriente y diferido entre los componentes relacionados de resultados, otro resultado integral y patrimonio.
- h) Presentará y revelará la información requerida (NIIF para PYMES, 2009, p. 186).

Reconocimiento y medición del impuesto corriente

Principio general de reconocimiento

Se reconocerá el impuesto diferido por las diferencias temporales existentes entre lo contable y lo fiscal de las cuentas pertenecientes al estado de la situación financiera (Balance general). Es necesario especificar que una diferencia temporaria es aquella que puede revertirse en periodos futuros (NIIF para PYMES, 2009, p. 187).

Impuesto diferido pasivo

Una entidad reconocerá un pasivo por impuesto diferido cuando:

Las cuentas del balance de naturaleza activa (débito), en donde lo contable sea mayor a lo fiscal y cuando las cuentas de naturaleza pasiva (crédito), donde lo contable sea menor a lo fiscal, y lo que se espera es pagar en el presente menos para en el futuro pagar más (NIIF para PYMES, 2009, p.189).

Impuesto diferido activo

Una entidad reconocerá un activo por impuesto diferido cuando:

Las cuentas del balance de naturaleza activa (débito) en donde lo contable sea menor a lo fiscal y cuando las cuentas de naturaleza pasiva (crédito), en donde lo contable sea mayor a lo fiscal, y lo que se espera es pagar más en el presente para pagar menos en el futuro.

De igual forma, se reconocerá un impuesto diferido activo por las pérdidas fiscales que puedan ser aplicadas para recuperar el impuesto pagado en el periodo anterior.

La contrapartida del impuesto diferido activo será un ingreso y del impuesto diferido pasivo un gasto en el estado de resultados, excepto por los que fueron creados por las cuentas pertenecientes a otro resultado integral (NIIF para PYMES, 2009, p.189).

Cuentas del balance	Saldo Contable >Saldo Fiscal	Saldo Contable <Saldo Fiscal
Naturaleza activa (débito)	Pasivo por impuesto diferido	Activo por impuesto diferido
Naturaleza pasiva (crédito)	Activo por impuesto diferido	Pasivo por impuesto diferido

ORIGEN	REGISTRO
1. P/G	P/G ingreso o gasto

2. Patrimonio	Patrimonio
3. NIIF 3 Combinación de Negocios	Crédito mercantil
4. NIIF 1 Adopción por primera vez	Patrimonio Utilidades Retenidas

Base fiscal

La base fiscal para el reconocimiento de un activo, un pasivo u otra partida, dependerá de la legislación que se encuentre aprobada o cuyo proceso de aprobación este prácticamente terminado (NIIF para PYMES, 2009, p.188).

Gráfico 72. Diferencias temporarias

Estas surgen cuando:

- Existe una diferencia entre el importe en libros y el importe fiscal, en el reconocimiento inicial de activos o pasivos, o cuando se crea una base fiscal para partidas que se reconocen fiscalmente, pero que no se reconocen como activos o pasivos.
- Existe una diferencia en el importe en libros y el importe fiscal, en el reconocimiento de un ingreso o un gasto, pero se reconoce en ganancias o pérdidas fiscales en otro periodo.
- La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.189.

Medición de impuestos diferidos

Tasas impositivas

La tasa impositiva para el reconocimiento de un activo, un pasivo u otra partida, dependerá de la legislación que se encuentre aprobada o cuyo proceso de aprobación este prácticamente terminado (NIIF para PYMES, 2009, p. 190).

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

La entidad reconocerá el gasto por impuesto en el resultado integral total o en el patrimonio, como transacciones o sucesos que dieron lugar al gasto impuesto (NIIF para PYMES, 2009, p. 191).

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

Cuando la entidad presente sus activos y pasivos como corrientes y no corrientes, no clasificará en el estado de la situación financiera sus activos o pasivos por impuesto diferido como activos o pasivos corrientes (NIIF para PYMES, p. 191).

Compensación

Una entidad solo puede compensar activos por impuesto y pasivos por impuesto corriente o diferido si, la entidad:

- a) Tiene el derecho de compensar los importes reconocidos; y
- b) Tiene la intención de liquidar el importe neto o realizar el pasivo y cancelar el pasivo simultáneamente (NIIF para PYMES, 2009, p. 191).

Revelaciones

	El gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias;
La entidad deberá revelar de forma separada, los componentes del gasto (ingreso) por impuesto diferido, entre los cuales pueden estar:	Cualquier ajuste reconocido en el periodo por impuesto corriente de periodos anteriores.
	El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionados con el origen y la reversión de diferencias temporarias.
	El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionados con cambios en las tasas impositivas o con la imposición de nuevos impuestos.
	Cualquier cambio en la corrección valorativa.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.192.

Además la entidad revelará la siguiente información de forma separada:

	El importe de impuestos corrientes y diferidos agregados reconocidos en el estado de resultados integral;
	Una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto y la ganancia contable;
	Una explicación de los cambios en las tasas impositivas en relación con periodos anteriores;
Revelar:	<p>Para las diferencias temporarias y las pérdidas fiscales no utilizados:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El importe de activos y pasivos por impuesto diferido. 2. El importe de los activos por impuesto diferido reconocido, de acuerdo a la posibilidad de recuperación, al final del periodo sobre el que se informa. <p>La fecha de caducidad, de las diferencias temporarias y de las pérdidas fiscales no utilizadas.</p>

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.192.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 29

1. La compañía ABC S.A. compra una máquina que se deprecia a 5 años. Al momento de la compra, la máquina tiene un costo de \$2.000. En el año 2 se le realiza un avalúo técnico en el que se define que su valor razonable es \$3.000. Tasa de impuesto del 35%.

Se pide:

Calcular y realizar los registros contables correspondientes del impuesto diferido, de acuerdo a lo sucedido en el año 2.

Solución:

Teniendo en cuenta la información anterior, realizamos una tabla en la que se puede observar el cambio que se presentó en el año 2, debido a la valorización del activo:

Primer paso: realizar el cálculo de las depreciaciones para establecer el valor en libros tanto contable como fiscal, determinar el monto del avalúo para establecer la diferencia temporaria que será revertida en el futuro.

La información para el año 2 es la siguiente:

Costo histórico	\$	2.000
Depreciación acumulada	\$	(800)
Valor en libros neto	\$	1.200

Avalúo	\$	3.000
Revaluación	\$	1.800

La revaluación es la diferencia entre el valor neto en libros y el avalúo.

Año	Costo inicial	Avalúo	Gasto depreciación contable	Saldo contable	Gasto depreciación fiscal	Fiscal	Diferencia	Tasa	Impuesto diferido	Clasificación
0	\$2.000			\$ 2.000		\$2.000	\$ -	35%	\$ -	
1			\$ (400)	\$ 1.600	\$ (400)	\$1.600	\$ -	35%	\$ -	
2		\$1.800	\$ (400)	\$ 3.000	\$ (400)	\$1.200	\$ 1.800	35%	\$ 630	Impuesto diferido pasivo
3			\$(1.000)	\$ 2.000	\$ (400)	\$ 800	\$ 1.200	35%	\$ 420	Impuesto diferido pasivo
4			\$(1.000)	\$ 1.000	\$ (400)	\$ 400	\$ 600	35%	\$ 210	Impuesto diferido pasivo
5			\$(1.000)	\$ -	\$ (400)	\$ -	\$ -	35%	\$ -	

Segundo paso: registros contables

Año 2	Débito	Crédito
Propiedad planta y equipo (avalúo)	\$ 1.800	
Superávit x valorización		\$ 1.800
Superávit x valorización	\$ 630	
Impuesto diferido pasivo		\$ 630

Año 3	Débito	Crédito
Impuesto diferido pasivo	\$ 210	
Superávit x valorización		\$ 210

Año 4	Débito	Crédito
Impuesto diferido pasivo	\$ 210	
Superávit x valorización		\$ 210

Año 5	Débito	Crédito
Impuesto diferido pasivo	\$ 210	
Superávit x valorización		\$ 210

2. Un vehículo tiene una vida útil contablemente de 5 años y fiscalmente de 3 años. Su costo inicial es de \$1.500. Tasa de impuesto del 35%

Se pide:

Calcular el impuesto diferido y realizar el registro contable correspondiente con base en la información indicada.

Primer paso: realizar el cálculo de la depreciación para determinar el valor en libros contable y fiscal, con el objetivo de fijar la diferencia entre ambos, y multiplicándole por la tasa impositiva, para establecer el monto a registrar de impuesto diferido, con su respectiva naturaleza pasiva o activa.

Solución:

Valor activo	\$ 1.500
Vida útil contable	5
Vida útil fiscal	3
Depreciación contable	= \$1.500 / 5 = \$ 300
Depreciación Fiscal	= \$1.500 / 3 = \$ 500

Tabla de la depreciación acumulada:

Año	Saldo contable	Gasto depreciación contable	Saldo fiscal	Gasto depreciación fiscal	Diferencia	Tasa	Impuesto diferido	Clasificación
0	\$ 1.500		\$ 1.500					
1	\$ 1.200	\$ 300	\$ 1.000	\$ 500	\$ 200	35%	\$ 70	Impuesto diferido pasivo
2	\$ 900	\$ 300	\$ 500	\$ 500	\$ 400	35%	\$ 140	Impuesto diferido pasivo
3	\$ 600	\$ 300	\$ 0	\$ 500	\$ 600	35%	\$ 210	Impuesto diferido pasivo
4	\$ 300	\$ 300	\$ 0	\$ 0	\$ 300	35%	\$ 105	Impuesto diferido pasivo
5	\$ 0	\$ 300	\$ 0	\$ 0	\$ 0	35%	\$ 0	

Año 1	Débito	Crédito
Gasto por impuesto diferido	\$ 70	
Impuesto diferido pasivo		\$ 70

Año 2	Débito	Crédito
Gasto por impuesto diferido	\$ 70	
Impuesto diferido pasivo		\$ 70

Año 3	Débito	Crédito
Gasto por impuesto diferido	\$ 70	
Impuesto diferido pasivo		\$ 70

Año 4	Débito	Crédito
Impuesto diferido pasivo	\$ 105	
Ingreso por impuesto diferido		\$ 105

Año 5	Débito	Crédito
Impuesto diferido pasivo	\$ 105	
Ingreso por impuesto diferido		\$ 105

3. **Provisión cuenta por cobrar:** la empresa ABC S.A., vendió el año anterior mercancía a un cliente por un valor de \$1.000, este cliente se ha declarado en quiebra y por ello la cuenta por cobrar no será cancelada. La compañía utiliza el método individual para efectos fiscales. La tasa de impuesto es de 35%.

Se pide: realizar el asiento contable del impuesto generado por la diferencia.

Año	Provisión contable	Saldo Contable	Provisión fiscal	Saldo fiscal	Diferencia	Tasa	Impuesto diferido	Clasificación
0		\$ 1.000		\$ 1.000,00	\$ -	35%	\$ -	
1	\$ 1.000	\$ -	\$ 333,33	\$ 666,67	\$ 666,67	35%	\$233,33	Impuesto diferido activo
2	\$ -	\$ -	\$ 333,33	\$ 333,33	\$ 333,33	35%	\$116,67	Impuesto diferido activo
3	\$ -	\$ -	\$ 333,33	\$ -	\$ -	35%	\$ -	Impuesto diferido activo

Registro contable

	Débitos	Créditos
Año 1		
Impuesto diferido activo	\$ 233,33	
Ingreso por impuesto diferido		\$ 233,33

Año 2		
Gasto por impuesto diferido	\$ 116,67	

Impuesto diferido activo	\$ 116,67
---------------------------------	-----------

Año 3		
Gasto por impuesto diferido	\$ 116,67	
Impuesto diferido activo	\$ 116,67	

Inicialmente se debe reconocer un impuesto diferido activo, esto debido a que el saldo fiscal es mayor al contable; en los años siguientes, se debe acreditar dicho saldo para ajustarlo al impuesto diferido del año en curso, ya que la diferencia que se presenta con una provisión de cuenta por cobrar es temporaria y puede revertirse en el tiempo.

- 4. Ejercicio valor razonable de las inversiones:** una empresa realizó una inversión por un valor de \$22.000 el 1 de enero de 2011. La empresa revaloriza al cierre del ejercicio dichas inversiones de acuerdo con su valor de mercado. Esta revalorización no es admitida para efectos fiscales. La tasa de impuestos es de 35%.

El valor de mercado para cada año era de:

Fecha	Valor de mercado
Diciembre 31 de 2011	\$ 25.000
Diciembre 31 de 2012	\$ 29.000

Se pide:

- 4.1** Calcular el valor del impuesto diferido y determinar su clasificación.
4.2 Realizar los registros contables

Solución:

Fecha	Revalorización	Saldo contable	Saldo fiscal	Diferencia	Tasa	Impuesto diferido	Incremento del impuesto diferido	Clasificación
01/01/2011	\$ -	\$ 22.000	\$ 22.000	\$ -	35%	\$ -		
31/12/2011	\$ 3.000	\$ 25.000	\$ 22.000	\$ 3.000	35%	\$ 1.050	\$ 1.050	Impuesto diferido pasivo
31/12/2012	\$ 4.000	\$ 29.000	\$ 22.000	\$ 7.000	35%	\$ 2.450	\$ 1.400	Impuesto diferido pasivo

Registros contables:

CUENTA	Débitos	Créditos
01/01/2011		
Inversión a valor razonable con cambios en resultados	\$ 22.000	
Banco		\$ 22.000

CUENTA	Débitos	Créditos
31/12/2011		
Inversión a valor razonable con cambios en resultados	\$ 3.000	
Ingreso por revalorización inversiones		\$ 3.000
Gasto por impuesto diferido	\$ 1.050	
Impuesto diferido pasivo		\$ 1.050

CUENTA	Débitos	Créditos
31/12/2012		
Inversión a valor razonable con cambios en resultados	\$ 4.000	
Ingreso por revalorización inversiones		\$ 4.000
Gasto por impuesto diferido	\$ 1.400	
Impuesto diferido pasivo		\$ 1.400

Cuando se vendan estas acciones, el impuesto diferido debe ser revertido.

- 5. Pérdidas fiscales:** la sociedad ABC S.A., presentó pérdidas fiscales en el 2012 por \$3.800.000. La legislación tributaria del país no tiene restricciones con respecto a la compensación.

Se pide:

Calcular el impuesto diferido a la tasa del 35%, asumiendo lo siguiente:

- La compañía tiene certidumbre que durante los próximos 5 años generará utilidades de \$5.000.000

Solución:

Pérdida fiscal	\$ 3.800.000
-----------------------	--------------

Año	Resultado
2013	\$ 5.000.000
2014	\$ 5.000.000
2015	\$ 5.000.000
2016	\$ 5.000.000

2017	\$ 5.000.000
TOTAL	\$ 25.000.000

Cuenta	Saldo fiscal	Saldo contable	Diferencia	Tasa	Impuesto diferido	Clasificación
Pérdida fiscal	\$ 3.800.000	\$ -	\$ 3.800.000	35%	\$ 1.330.000	Impuesto diferido activo

Registro contable

CUENTA	Débitos	Créditos
Impuesto diferido activo	\$ 1.330.000	
Ingreso por impuesto diferido		\$ 1.330.000

La reversión del impuesto diferido será en el momento en que se compense la pérdida fiscal.

Sección 30. Conversión de la moneda extranjera

Alcance

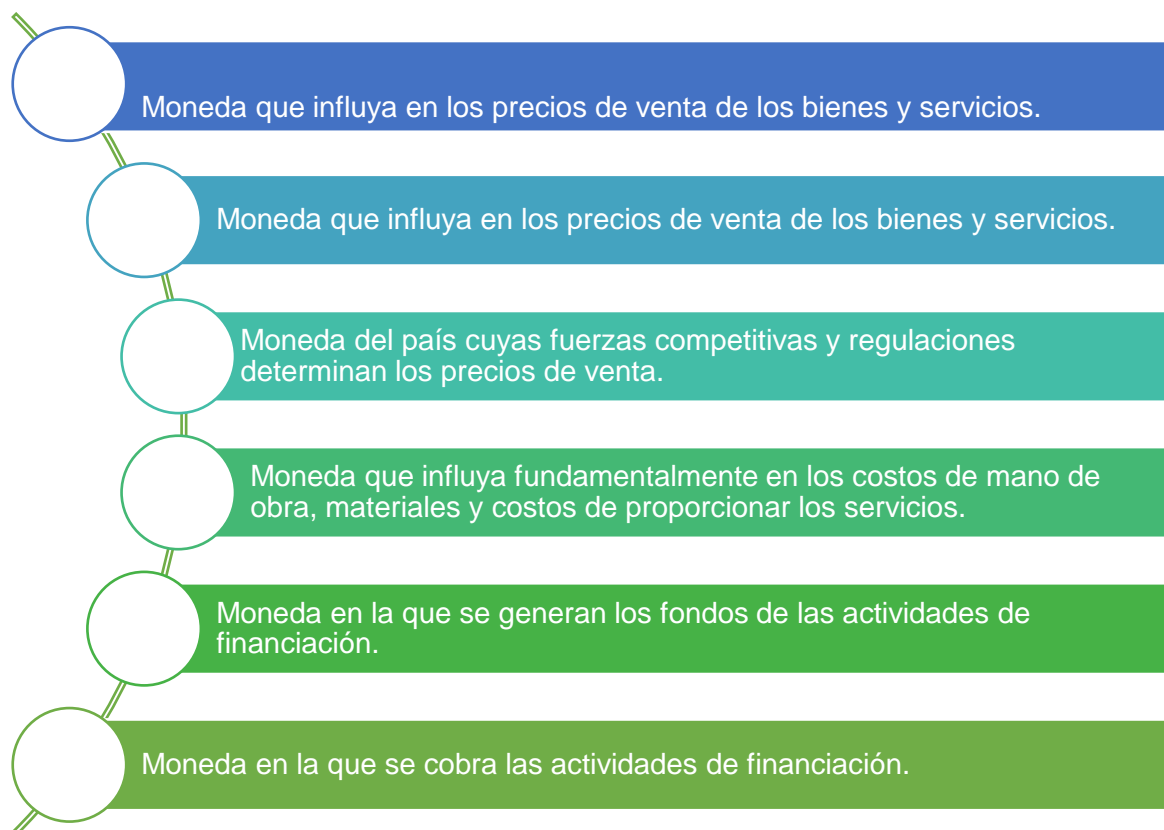
Esta norma prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación (NIIF para PYMES, 2009, p. 194).

Moneda funcional

La moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en que opera la entidad. Es decir, es la moneda que utiliza la entidad para generar y emplear el efectivo.

Los siguientes factores permiten determinar la moneda funcional:

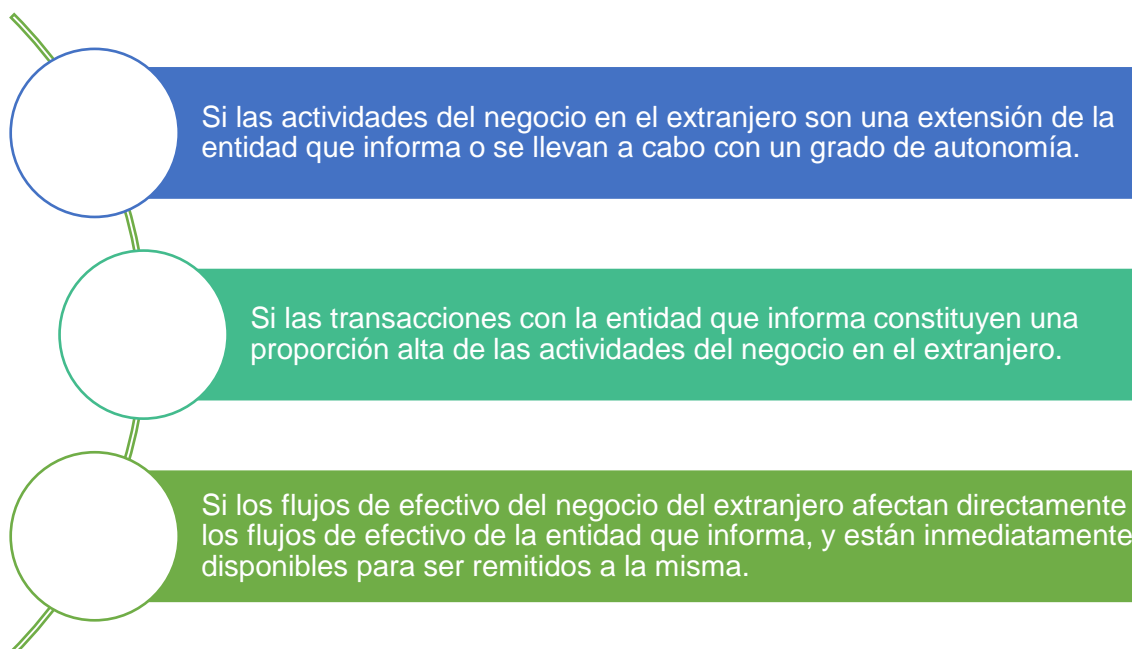
Gráfico 73. Factores de moneda funcional



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.194.

Igualmente, para determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero y determinar si su moneda funcional es la misma que la entidad que informa, se tendrán en cuenta los siguientes factores:

Gráfico 74. Moneda funcional



Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.195.

Información en moneda funcional sobre las transacciones en moneda extranjera

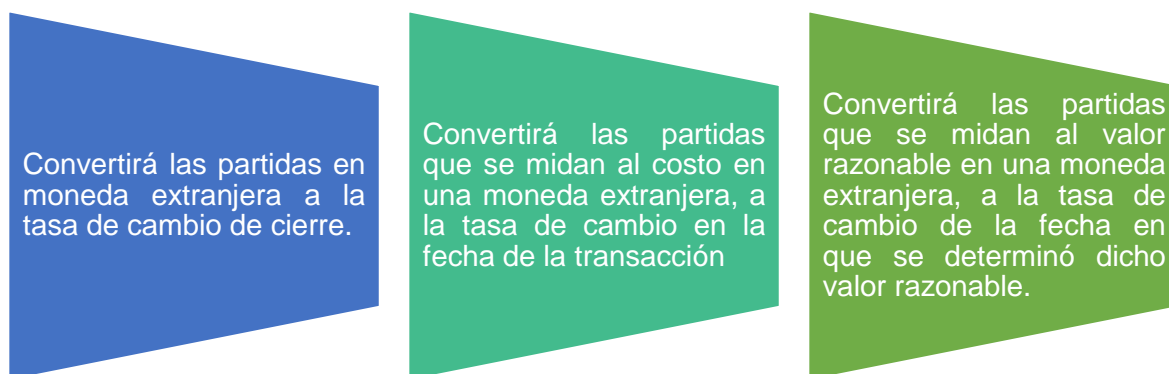
Reconocimiento inicial

Las transacciones en moneda extranjera son aquellas que están denominadas o requieren su liquidación en una moneda extranjera.

Al momento inicial, la entidad la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción. Esta fecha será en la que la transacción cumpla las condiciones para el reconocimiento NIIF para PYMES, 2009, p.195).

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

Al final de cada periodo, la entidad:

Gráfico 75. Información al final del periodo

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.195.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

Las diferencias de cambio que surjan de una partida que forme parte de una inversión neta en un negocio en el extranjero, serán reconocidas en los resultados de los estados financieros de esa entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, de acuerdo a cual resulte más apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados cuando el negocio en el extranjero sea una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral y se presentarán como un componente del patrimonio (NIIF para PYMES, 2009, p. 196).

Cambio de moneda funcional

Los cambios de moneda funcional se registrarán de manera prospectiva, a partir de la fecha de cambio. Para poder realizar el cambio, se deben cumplir todas las características para establecer la moneda funcional (NIIF para PYMES, 2009, p. 197).

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional**Conversión de la moneda de presentación**

La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda. Por ejemplo cuando una entidad está conformada por varias entidades individuales, sus estados financieros se presentarán en una moneda común al momento de consolidar (NIIF para PYMES, 2009, p. 197).

Conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación del inversor

Al presentar los estados financieros consolidados, la entidad que informa realizará el proceso de eliminación de saldos y transacciones intragrupo. Sin embargo, al eliminar un pasivo o un activo intragrupo, no se podrán dejar de lado las fluctuaciones de la moneda en los estados financieros consolidados, por lo que la entidad que informa seguirá mostrando estas diferencias en los resultados del periodo (NIIF para PYMES, 2009, p. 198).

Revelaciones

	El importe de las diferencias de cambio reconocidas, a excepción de las diferencias en los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambio en resultados, que se medirán de acuerdo a las secciones 11 y 12.
La entidad deberá revelar la siguiente información:	El importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo.
	La moneda bajo la cual se encuentra presentando sus estados financieros.
	En caso de que la moneda de presentación sea diferente a la funcional, la entidad revelará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p.199.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 30:

1. Determinación de moneda funcional:

ABC S.A. es una entidad estadounidense que vende ropa masculina de alta calidad. Su moneda funcional es el dólar de los Estados Unidos.

Durante el año estableció una nueva subsidiaria llamada XYZ Inc.

XYZ Inc. fue establecida en Alemania para actuar como agente de ABC S.A. en Europa.

XYZ Inc. solamente vende bienes que son importados de ABC S.A.

Todas las transacciones entre ABC S.A. y XYZ Inc. se realizan en dólares.

XYZ Inc. se financia principalmente con un préstamo de su casa matriz.

Las ventas hechas por XYZ Inc. con frecuencia son en dólares, ya que ABC S.A. tiene poca competencia, debido a su fuerte nombre en el mundo de la moda.

Se pide: determinar cuál es la moneda funcional de XYZ Inc.

Solución:

a) Revisión de factores primarios:

- Con frecuencia los precios de venta para los bienes se denominan y liquidan en dólares de los EEUU y probablemente sean establecidos por referencia a fuerzas competitivas que afecten a ABC S.A. en Estados Unidos.
- Los costos de mano de obra, materiales y la mayoría de los demás costos relacionados con la producción y venta de bienes, se denominan y liquidan en dólares.

b) Revisión de factores secundarios:

- Las compras se financian con un préstamo en dólares de la casa matriz.
- Los ingresos de actividades de operación son retenidos y convertidos a dólares y remitidos inmediatamente a la matriz.

c) Revisión de factores adicionales:

- Las actividades de XYZ Inc. se llevan a cabo como una extensión de ABC S.A.
- Las transacciones con ABC S.A. representan una alta proporción de las actividades de XYZ Inc.
- Los flujos de efectivo afectan directamente a ABC S.A., ya que el resultado de todas las ventas se le remite directamente a ella.
- Los flujos de efectivo no son suficientes para atender las obligaciones de deuda, ya que XYZ Inc. depende de ABC S.A.

Conclusión

Todos los factores en la sección 30 sugieren que la moneda funcional es el dólar, la misma de la entidad reportante.

2. La empresa XYZ tiene una filial ABC en Estados Unidos, la empresa ABC presenta sus estados financieros en dólares, la matriz requiere presentar estados financieros consolidados y para ello deberá hacer la conversión de los estados financieros de ABC de dólares a pesos.

Se pide:

Convertir los estados financieros de la filial con las tasas de cambio que se muestran a continuación:

- La tasa de cambio al cierre del ejercicio era de \$3 por dólar
- La tasa de cambio histórica era de \$1 peso por dólar.
- La tasa promedio 2012 es de \$2 pesos por dólar.

A continuación se presentan los estados financieros de ABC a diciembre de 2012:

BALANCE GENERAL	2012
Activos no-corrientes	300
Activos corrientes	250
Activos	550
Pasivos	300
Capital	100
Prima en colocación de acciones	100
Utilidades retenidas 2012	50
Ajuste por conversión acumulado	-
Total patrimonio	250
Total Pasivo + Patrimonio	550
ESTADO DE RESULTADOS	2012
Ingresos	1000
Costo de ventas	-600
Utilidad Bruta	400
Gastos de operación	-200
Otros ingresos y gastos , neto	-120
Utilidad antes de	80

impuestos	
Provisión de impuestos	-30
Utilidad Neta	50

Solución:

BALANCE GENERAL	2012	Tasa de cambio	Saldo convertido
Activos no-corrientes	300	3	900
Activos corrientes	250	3	750
Total Activos	550		1650
Pasivos	300	3	900
Capital	100	1	100
Prima en colocación de acciones	100	1	100
Utilidades retenidas 2012	50	2	100
Ajuste por conversión acumulado	-		450
Total Patrimonio			750
Total Pasivo + Patrimonio	550		1650
ESTADO DE RESULTADOS	2012		
Ingresos	1000	2	2000
Costo de ventas	-600	2	-1200
Utilidad Bruta	400		800
Gastos de operación	-200	2	-400
Otros ingresos y gastos , neto	-120	2	-240
Utilidad antes de impuestos	80		160
Provisión de impuestos	-30	2	-60
Utilidad Neta	50		100

Explicación de la ganancia en conversión 2012	Tasa cierre	Tasa conversión	Diferencia	Saldo	Ajuste Conversión
Capital	3	1	2	100	200
Prima en colocación de acciones	3	1	2	100	200
Utilidades 2008	3	2	1	50	50

Total ajuste en conversión					450
---------------------------------------	--	--	--	--	------------

Se utilizó para la conversión el método corriente, los activos y pasivos se multiplicaron por la tasa de cierre a 31 de diciembre a 2012, las cuentas de resultados se convirtieron a la tasa de cambio promedio del año y las cuentas del patrimonio a la tasa histórica de constitución de la sociedad.

Sección 32. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

Alcance

Esta norma será aplicable y define los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa y establece los principios de reconocimiento, medición y revelación de estos hechos (NIIF para PYMES, 2009, p. 203).

Definiciones

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa: son eventos, favorables o desfavorables, ocurridos entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización para publicación de los estados financieros; se identifican dos eventos:

- a) Aquellos que proporcionan prueba adicional de las condiciones que existían a la fecha de balance (implican ajuste); y
- b) Aquellos que indican condiciones surgidas posteriormente a la fecha del balance (no implican ajuste) (NIIF para PYMES, 2009, p. 203).

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste

Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que impliquen ajustes.

Los siguientes son algunos ejemplos:

- a) La resolución de un litigio judicial, posterior al periodo sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.
- b) Información recibida luego de la fecha de balance que indica que un activo se ha deteriorado:
 - La quiebra de un cliente ocurrida luego de la fecha de cierre, usualmente confirma que la pérdida ya existía a la fecha de cierre, por lo cual tengo que ajustar la previsión para incobrables.
 - La venta posterior a la fecha de cierre de bienes de cambio puede dar evidencia del valor neto realizable de dichos bienes a fecha de cierre.
- c) La determinación después de la fecha de cierre del costo de activos comprados o del proceso de venta de activos.
- d) La determinación después de la fecha de cierre del monto de participaciones accionarias o pagos de bonos, si la empresa tiene una

obligación legal o asumida a la fecha de balance de hacer los pagos como resultados de eventos ocurridos antes de dicha fecha.

- e) El descubrimiento de un fraude o errores que muestran que los estados contables eran incorrectos.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no impliquen ajustes.

Los siguientes son algunos ejemplos:

- a) Caída en el valor de las inversiones ocurrida después de la fecha de cierre.
- b) Una importante combinación de negocios (fusión o absorción) o venta de alguna importante subsidiaria.
- c) Anuncio de una discontinuación de operaciones.
- d) Importantes compras o ventas de activos, o expropiaciones de activos realizadas por el gobierno.
- e) La destrucción de una importante planta por el fuego.
- f) El anuncio o comienzo de ejecución, de una reestructuración importante (NIIF para PYMES, 2009, p. 204).

Dividendos

Si se acuerda distribuir dividendos después del periodo sobre el que se informa, pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados, estos dividendos no se reconocerán como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa. Estos dividendos deberán ser revelados (NIIF para PYMES, 2009, p. 205).

Revelaciones

<p>La entidad deberá revelar lo siguiente:</p>	<p>Fecha de autorización para la publicación de los estados financieros y quien ha concedido esa autorización.</p> <hr/> <p>Hechos ocurridos después del periodo que se informa pero que no requieran ajuste, mostrando: la naturaleza del evento y una estimación de sus efectos financieros o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar la estimación.</p>
--	--

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 205.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 32

1. La entidad ABC S.A. finalizó su ejercicio anual el 31 de diciembre de 2012. Los resultados del periodo fueron elaborados por la administración en un plazo que inicia el 1 de enero de 2013 hasta el 15 de febrero de 2013. Durante este periodo, la entidad anunció dos hechos importantes con referencia a :
 - Uno de sus clientes anunció su quiebra, razón por la cual no pagará las facturas pendientes a la fecha por un valor de \$2.000.000
 - Se concretó la venta de una maquinaria de un proceso de negociación iniciado en noviembre y que no pudo ser terminado en diciembre a causa de las festividades. La venta se realizó por un valor de \$70.000.000

Se pide: evaluar si los hechos ocurridos en enero afectan la información contable del 2012.

Solución:

En este caso, los hechos ocurridos después de la fecha de balance afectan la información del periodo contable recién finalizado, por esta razón deben ser incorporados en la información contable a 31 de diciembre de 2012, ya que proporcionan pruebas de condiciones existentes a la fecha del balance.

2. La entidad XYZ S.A. el 15 de abril de 2012 se vio sujeta a una demanda que tuvo como secuencia el reconocimiento de un pasivo contingente. El 15 de enero de 2013 se resuelve la demanda, quedando obligada al pago de una determinada cantidad.

Se pide: determinar si será necesario ajustar las cifras de los estados financieros.

Solución:

Sí sería necesario ajustar los estados financieros, presentando en los estados financieros correspondientes al ejercicio 2012, un pasivo por el importe que ha quedado obligada a pagar. Según la Norma, la resolución de la demanda confirma que la entidad tenía una obligación presente a la fecha de balance.

3. La entidad LMN acuerda, el 12 de febrero de 2013, el reparto de dividendos.

Se pide: determinar si es necesario ajustar las cifras de los estados financieros de 2012.

Solución:

La sección 32 señala que no se reconocerán estos dividendos como un pasivo a la fecha de cierre, debido a que no se cumple la definición de obligación presente, dada en la sección 21.

La empresa a pesar de que haya repartido dividendos en periodos pasados, no se considera esta situación como una obligación implícita, y por esta razón no se reconoce dentro de la información contable del periodo recién terminado.

Sección 33. Información a revelar sobre partes relacionadas

Alcance

Presenta la información a revelar sobre una parte relacionada, con el fin de llamar la atención sobre la posibilidad de que su situación financiera y su resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por las transacciones y saldos pendientes con las mismas (NIIF para PYMES, 2009, p. 207).

Definición de parte relacionada

Una parte relacionada es una persona o entidad que tiene relación con la entidad que prepara sus estados financieros.

- a) Una persona está relacionada con esa entidad si: es personal clave de la gerencia de la entidad que informa y/o de una controladora de la entidad que informa, ejerce control, control conjunto y/o influencia significativa sobre la entidad que informa y/o tiene poder de voto significativo en ella.
- b) La entidad o entidad que informa son miembros del mismo grupo.
- c) Una de las entidades es una asociada o negocio conjunto de otra entidad.
- d) Ambas entidades son negocios conjuntos de una tercera entidad.
- e) Una de las entidades es negocio conjunto de una tercera entidad, y la otra entidad es asociada de la tercera entidad.
- f) La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de esta (NIIF para PYMES, 2009, p. 207).

Revelaciones

Sobre las relación controladora-subsidiaria

La entidad revelará el nombre de su controladora, y, si fuera diferente, el de la controladora última del grupo. Si ninguna de las dos entidades anteriores elabora estados financieros disponibles para el público, también revelará el nombre de la controladora próxima más importante (si la hay) (NIIF para PYMES, 2009, p. 208).

Sobre el personal clave de la gerencia

Se refiere al personal que tiene la autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador. La remuneración se refiere a cualquier contraprestación recibida a cambio de los servicios prestados (NIIF para PYMES, 2009, p. 208).

La entidad revelará las remuneraciones recibidas por el personal clave de la gerencia en total.

Sobre las transacciones entre partes relacionadas

Una transacción es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones, con independencia de que se cargue o no un precio.

La entidad revelará la naturaleza de las transacciones con cada parte relacionada, los saldos pendientes y los compromisos con la entidad (NIIF para PYMES, 2009, p. 209).

	El importe de las transacciones
	El importe de los saldos pendientes, con plazo y condiciones
Además se deberá revelar:	Provisión de saldos incobrables, relacionados con los importes pendientes
	El gasto reconocido en el periodo por deudas incobrables y de dudoso cobro, procedente de las partes relacionadas.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 209.

La entidad revelará la información anterior de forma separada para cada una de las siguientes categorías:

	Entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
	Entidades sobre las que la entidad ejerza control, control conjunto o influencia significativa.
Categorías	Personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora (en total).
	Otras partes relacionadas.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 210.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 33:

1. La compañía ABC S.A., durante el periodo contable finalizado en diciembre 31 de 2012, realizó pagos por los siguientes conceptos a su personal gerencial clave:

CONCEPTO	MONTO
Salario	\$ 75.000.000
Beneficios de atención médica y pensiones post- empleo	\$ 23.000.000
Beneficios por terminación de contrato	\$ 18.000.000
Remuneración total pagada a personal gerencial clave	\$ 116.000.000

Se pide: determinar la información a revelar sobre las cuantías pagadas a dicho personal.

Solución: al finalizar el periodo contable, la entidad deberá revelar todos los pagos realizados a directivos, incluyendo las condiciones de los mismos y la forma en que se realizaron dichas transacciones, y discriminando los conceptos por los cuales se han realizado estos pagos.

Sección 35. Transición a la NIIF para las PYMES

Alcance

Una entidad aplicará esta NIIF cuando adopte por primera vez la NIIF para PYMES. Si la entidad que utiliza esta norma deja de utilizarla por uno o más periodos, y posteriormente vuelve a utilizarla, las exenciones y simplificaciones no se aplicarán para esa entidad (NIIF para PYMES, 2009, p. 215).

Adopción por primera vez

Una entidad que adopte por primera vez las NIIF para PYMES aplicará esta sección en sus primeros estados financieros, preparados conforme a esta norma. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, la misma:

- a) No presentó estados financieros en los periodos anteriores;
- b) Presentó sus estados financieros anteriores más recientes, según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta NIIF; o
- c) Presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas (NIIF para PYMES, 2009, p. 215).

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

Gráfico 76. Transición

En la transición a las NIIF para PYMES la entidad deberá:

- Reconocer los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido bajo NIIF para PYMES.
- No reconocer partidas como activos o pasivos, si estas no son permitidas bajo NIIF para PYMES.
- Reclasificar las partidas, que de acuerdo al marco de información anterior están reconocidas como un tipo de activo, pasivo o componente del patrimonio, pero que bajo esta NIIF son de un tipo diferente.
- Aplicar esta NIIF para todos los activos y pasivos ya reconocidos.

Fuente: NIIF para PYMES, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, 2009, p. 216.

No obstante, existen algunas exenciones que permiten la aplicación por primera vez.

En la aplicación por primera vez es probable que la entidad encuentre diferencias entre las políticas utilizadas y las que comenzará a utilizar, por lo cual deberá realizar ajustes. Estos ajustes deberán reconocerse directamente en las ganancias acumuladas.

En la adopción por primera vez, la entidad no deberá aplicar retroactivamente el cambio en la contabilidad de las siguientes transacciones:

- a) Baja en cuentas de activos y pasivos financieros.
- b) Contabilidad de coberturas.
- c) Estimaciones contables.
- d) Medición de participación en no controladas (NIIF para PYMES, 2009, p. 216).

Las exenciones de las que habla la adopción de las NIIF por primera vez son las siguientes:

- a) Combinación de negocios;
- b) Transacciones con pagos basados en acciones;
- c) Valor razonable o revaluación como costo atribuible;
- d) Diferencias de conversión acumuladas;
- e) Estados financieros separados;
- f) Instrumentos financieros compuestos;
- g) Impuesto diferido;
- h) Acuerdos de concesión de servicios;
- i) Actividades de extracción;
- j) Acuerdos que contienen un arrendamiento;
- k) Pasivos por retiro de servicio incluido en el costo de propiedades, planta y equipo (NIIF para PYMES, 2009, p. 217).

Combinación de negocios

Una entidad adoptante por primera vez puede optar por:

- a) Aplicar a la sección 19 Combinaciones de negocios retroactivamente.
- b) No aplicar a la sección 19 Combinaciones de negocios retroactivamente.

Sin embargo, si la entidad opta por cumplir con la sección 19 re-expresando una de sus combinaciones de negocios en la adopción por primera vez, deberá re-expresar todas las combinaciones de negocios posteriores.

Pagos basados en acciones

La entidad no está obligada a aplicar la sección 26 en pagos basados en acciones, aquellos instrumentos concedidos antes de la fecha de transición, ni

a los pasivos surgidos en este tipo de transacciones, que se liquiden antes de la fecha de transición a esta NIIF.

Valor razonable o revalorización como coste atribuido

Una entidad adoptante por primera vez puede optar por:

- a) Valorar cualquier partida de propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión o activo intangible por su valor razonable, y utilizar ese valor razonable como costo atribuido.
- b) Valorar cualquier partida de propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión o activo intangible, utilizando el importe en libros según normatividad anterior como costo atribuido, siempre que este valor sea comparable con el valor razonable o el costo depreciado según NIIF.

El costo atribuido será el valor de la propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión o activo intangible a la fecha de transición y la base depreciable.

Diferencias de conversión acumuladas

La entidad podrá darle el siguiente tratamiento en la fecha de transición a NIIF en las diferencias de conversión acumuladas:

- a) Las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF.

Estados financieros separados

De acuerdo a la sección 9 *Estados financieros consolidados y separados*, la entidad debe contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta, de la siguiente forma:

- a) Al costo, menos el deterioro de valor; o
- b) Al valor razonable con cambio en resultados.

Para la adopción por primera vez, la entidad que mide al costo, podrá elegir uno de los siguientes importes:

- a) El costo determinado de acuerdo a la sección 9 *Estados financieros consolidados y separados*, o
- b) El costo atribuido, que será el valor razonable a la fecha de transición o el importe en libros del PCGA anteriores a esa fecha.

Instrumentos financieros compuestos

La entidad debe presentar un instrumento financiero compuesto, separando sus componentes de pasivo y patrimonio. Bajo la adopción por primera vez, la entidad no deberá separar estos componentes, en caso de que el componente de pasivo haya dejado de existir a la fecha de la transición.

Impuesto diferido

La entidad no deberá reconocer activo o pasivo por impuesto diferido a la fecha de transición por diferencias entre la base fiscal y el valor en libros de activos o pasivos, si su reconocimiento requiere un costo o esfuerzo desproporcionado.

Acuerdos de concesión de servicios

En la adopción por primera vez, la entidad no deberá reconocer los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición.

Actividades de extracción

La entidad que aplica la contabilidad de costo de acuerdo con el PCGA anterior, podrá optar por medir sus activos de petróleo y gas, a la fecha de transición, por el importe determinado según el PCGA anterior. Comprobando su deterioro de valor de acuerdo a la sección 27 *Deterioro del valor de los activos* a la fecha de transición.

Acuerdos que contienen un arrendamiento

La entidad podrá optar por determinar si a la fecha de transición, un acuerdo contiene un arrendamiento, en lugar de considerarlo según la fecha en que entró en vigor.

Pasivos por retiro de servicios incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

De acuerdo a la sección 17 *Propiedad, planta y equipo*, una entidad deberá incluir en el costo la estimación inicial de los costos de retiro de servicio o elemento y la restauración del lugar donde se esté situado. Para la adopción por primera vez, la entidad puede optar por medir este componente del costo en la fecha de transición de las NIIF, en lugar de la fecha en que surgió inicialmente la obligación.

Revelaciones

La entidad deberá:	Dar una explicación de la transición a las NIIF para PYMES, aclarando cómo la transición ha afectado su situación financiera, su rendimiento financiero y los flujos presentados con anterioridad.
--------------------	--

Para poder cumplir con el párrafo anterior la entidad deberá:

	Una descripción de la naturaleza en cada cambio de las política contable
Incluir:	<p>Conciliación del patrimonio informado bajo un marco normativo anterior respecto al informado bajo NIIF por dos fechas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Fecha del transición a esta NIIF; y 2. Último período presentado bajo otro marco normativo. <p>Conciliación del Resultado del ejercicio informado en los más recientes Estados contables presentados bajo otros marcos normativos, con el resultado del ejercicio para el mismo periodo bajo NIIF.</p>

Si simultáneamente al cambio de marco normativo se han corregido errores detectados, estos deben distinguirse de los cambios en políticas contables.

Si la entidad no presentó estados financieros anteriores, también revelará este hecho en sus primeros estados financieros bajo esta NIIF.

EJERCICIO DE APLICACIÓN DE LA SECCIÓN 35

La empresa XYZ S.A.S., realizará la conversión de los estados financieros de norma local a las NIIF.

1. Las inversiones están distribuidas así: inversiones negociables por \$3.300.000 y su valor razonable a la fecha de transición son \$3.600.000. Y las inversiones mantenidas al vencimiento corresponden a un bono a 3 años comprado el 1 de enero del 2012 con valor nominal \$ 2.700.000 y se adquirió con un descuento del 10% sobre el valor nominal, la tasa cupón es del 9% E.A.
2. El valor del inventario es de \$170.980.000. Este inventario estaba medido bajo norma local por el método UEPS que no está aceptado por las normas internacionales. La medición de los inventarios bajo el método de PEPS arrojó un mayor valor de \$17.600.000.
3. Bajo norma local se identificaron inventarios que su costo excedía el valor neto de realización en \$7.250.000.
4. La cartera a la fecha de transición es de \$95.200.050, el cálculo de la provisión se realizó por el método individual para efectos fiscales. El análisis de la provisión con base en la posibilidad de pérdida, indica que la provisión está subvalorada en \$6.150.000.
5. El impuesto diferido activo no existe bajo PCGA local. Para esta fecha la compañía presenta unas pérdidas fiscales de \$23.500.000 sobre las que no se reconoció el impuesto diferido, sin embargo en el balance solo puede reconocer las pérdidas que se espera puedan ser recuperadas en los 5 años siguientes. De acuerdo al análisis realizado, solo se alcanzará a absorber \$12.080.000 de las pérdidas fiscales totales. La tasa impositiva es del 35%.

6. A la fecha de transición la compañía optó por medir los terrenos y edificaciones al valor razonable como costo atribuido a la fecha. De acuerdo a esto, la compañía decidió reclasificar los avalúos de los activos fijos que realizó en diciembre de 2012 y se reconoció como mayor valor de los terrenos y edificaciones. Para los demás activos fijos se optó por usar el costo bajo norma local como costo atribuido. La valorización de terrenos asciende a \$71.750.000 y la de las edificaciones asciende a \$27.870.000.
7. A la fecha de transición, la compañía tenía un contrato de arrendamiento en leasing de una máquina celebrado el 1 de enero de 2012. Su valor razonable era de \$3.600.000 y el contrato se cancelará en 3 cuotas de \$1.500.000 anuales y la opción de compra al final del año 3 se acordó en \$300.000. Su vida útil es de 5 años y bajo norma local se ha manejado como arrendamiento operativo.
8. A la fecha, la compañía presenta un crédito mercantil negativo por valor de \$10.350.000 y se decidió no rehacer la combinación de negocios de acuerdo con la exención de la sección 35.
9. A la fecha, la compañía identificó un indicio de deterioro en los vehículos y de acuerdo a una valoración, es de \$16.840.000. El valor en uso no es factible determinarlo. Su valor en libros es de \$25.296.000.
10. En los intangibles existen costos de investigación capitalizados por \$15.800.600. También hay una marca creada que no está siendo utilizada por valor de \$3.945.000
11. Los diferidos incluyen unos gastos por publicidad amortizables a un año por valor de \$4.200.000 y gastos preoperativos por \$2.153.000.
12. A la fecha de transición, la compañía tenía reconocida una provisión por mantenimiento futuro de activos por \$7.100.000 y estaba pendiente de reconocer un litigio que definieron como probable para pérdida de una demanda por \$12.750.000.
13. A la fecha de transición, la compañía se comprometió a remediar un sitio donde opera y realizar un plan de restauración ambiental al cabo de 10 años, su costo se determinó en \$8.275.000 (valor presente descontando el costo de capital). Se debe registrar un pasivo por retiro de activos si existe una obligación contractual o constructiva de remediar el sitio. Por tal razón, se deberá registrar un pasivo descontado a la fecha de transición con el aumento en el activo fijo relacionado.
14. A la fecha de transición existen otros pasivos de largo plazo por valor de \$21.000.000 que se espera sean pagados a 3 años. Por esto se debe descontar a valor presente. La tasa de interés en el mercado para este tipo de créditos es del 9% EA.
15. A la fecha, hay deudores por ventas por valor de \$95.200.050 de los que se espera recibir el dinero en 2 años, la tasa de mercado es del 9% EA. De acuerdo a esto se deben descontar a valor presente.

Se pide:

- De acuerdo a esta información, se pide realizar el registro contable para convertir las cuentas de normas locales a normas internacionales.

Solución:**1. Inversiones****1.1 Inversiones negociables**

Datos	
Valor nominal	\$ 3.300.000
Valor razonable	\$ 3.600.000
Ajuste	\$ 300.000

Cuenta	Débito	Crédito
Inversiones a valor razonable con cambios en resultados	\$ 300.000	
Utilidades retenidas		\$ 300.000

1.2 Inversiones al vencimiento

Datos	
Valor nominal	\$ 2.700.000
Descuento	10%
Cupón	9%
Valor real	\$ 2.430.000
Cupón	\$ 243.000

Periodo	Flujo de caja	Pago	Interés	Abono Capital	Saldo deuda
0	\$(2.430.000)				\$ 2.430.000
1	\$ 243.000	\$ 243.000	\$ 322.059	\$ (79.059)	\$ 2.509.059
2	\$ 243.000	\$ 243.000	\$ 332.537	\$ (89.537)	\$ 2.598.596
3	\$ 2.943.000	\$.943.000	\$ 344.404	\$ 2.598.596	\$ -
TIR	13,25%				

Con el flujo de caja hallamos la TIR de 13,25% para saber qué parte del pago es intereses y cuál es abono a capital.

El registro contable para el balance de apertura es:

Cuenta	Débito	Crédito
Inversión mantenida hasta el vencimiento	\$ 79.059	
Utilidades retenidas		\$ 79.059

El registro contable para el año 1

Cuenta	Débito	Crédito
Banco	\$243.000	
Inversión mantenida hasta el vencimiento	\$ 79.059	
Ingreso por intereses		\$ 322.059

2. Inventarios

Datos

Valor inventarios bajo UEPS	\$ 170.980.000
Mayor valor	\$ 17.600.000
Valor inventarios bajo PEPS	\$ 188.580.000

Registro contable

Cuenta	Débito	Crédito
Inventario	\$ 17.600.000	
Utilidades retenidas		\$ 17.600.000

3. Inventarios valor neto de realización

Datos

menor valor	\$ 7.250.000
-------------	--------------

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 7.250.000	
Inventario		\$ 7.250.000

4. Provisión de cartera

La provisión de cartera está subvalorada en \$6.150.000

Cuenta	Débito	Crédito
--------	--------	---------

Utilidades retenidas	\$ 6.150.000	
Provisión de cartera		\$ 6.150.000

5. Impuesto diferido pérdidas fiscales

Datos	
Se podrá deducir	\$ 12.080.000
Tasa de impuesto	35%
Impuesto diferido	\$ 4.228.000

Cuenta	Débito	Crédito
Activo por impuesto diferido	\$ 4.228.000	
Utilidades retenidas		\$ 4.228.000

6. Valorización y costo atribuido

Datos	
Valorización Terrenos	\$ 71.750.000
Valorización Edificaciones	\$ 27.870.000
Valorización total	\$ 99.620.000
Tasa de impuesto	35%
Impuesto diferido pasivo	\$ 34.867.000

Registro contable de los terrenos

Cuenta	Débito	Crédito
Superávit por valorización	\$ 71.750.000	
Valorización Terrenos		\$ 71.750.000
Terrenos	\$ 71.750.000	
Utilidades retenidas		\$ 71.750.000

Registro contable de las edificaciones

Cuenta	Débito	Crédito
--------	--------	---------

Superávit por valorización	\$ 27.870.000	
Valorización Edificaciones		\$ 27.870.000
Edificaciones	\$ 27.870.000	
Utilidades retenidas		\$ 27.870.000

Registro contable del impuesto diferido

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 34.867.000	
Pasivo por impuesto diferido		\$ 34.867.000

7. Leasing financiero

Valor razonable 2013= \$ 3.600.000

Periodo	Flujo de caja	Pago	Interés	Abono Capital	Saldo deuda
0	\$(3.600.000)				\$ 3.600.000
1	\$ 1.500.000	\$1.500.000	\$ 552.906	\$ 947.094	\$ 2.652.906
2	\$ 1.500.000	\$1.500.000	\$ 407.447	\$1.092.553	\$ 1.560.353
3	\$ 1.800.000	\$1.800.000	\$ 239.647	\$1.560.353	\$ -
TIR	15,36%				

Con el flujo de caja hallamos la TIR de 15,36% para saber qué parte del pago es intereses y cuál es abono a capital.

Tabla de depreciación

Periodo	Gasto depreciación	Depreciación acumulada	Valor libros
0			\$ 3.600.000
1	\$ 720.000	\$ 720.000	\$ 2.880.000
2	\$ 720.000	\$ 1.440.000	\$ 2.160.000
3	\$ 720.000	\$ 2.160.000	\$ 1.440.000
4	\$ 720.000	\$ 2.880.000	\$ 720.000
5	\$ 720.000	\$ 3.600.000	\$ -

Cuenta	Débito	Crédito
Máquina Leasing financiero	\$ 2.880.000	

Obligación financiera		\$ 2.652.906
Utilidades retenidas		\$ 227.094

8. Crédito mercantil

Valor del crédito mercantil negativo \$ 10.350.000

Cuenta	Débito	Crédito
Crédito Mercantil	\$ 10.350.000	
Utilidades retenidas		\$ 10.350.000

9. Deterioro de activos

Datos	
Valor razonable	\$ 16.840.000
Valor libros	\$ 25.296.000
Deterioro	\$ 8.456.000

Registro contable

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 8.456.000	
Deterioro vehículos		\$ 8.456.000

10. Intangibles

Los costos incurridos en la fase de investigación y desarrollo no pueden capitalizarse como un intangible, según la sección 18.

Datos	
Costos de investigación	\$ 15.800.600
Marca no utilizada	\$ 3.945.000

Registros contables

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 15.800.600	
Intangibles		\$ 15.800.600

Investigación		
----------------------	--	--

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 3.945.000	
Intangibles Marcas		\$ 3.945.000

11. Diferidos

Datos	
Diferido Publicidad	\$ 4.200.000
Diferido Pre-operativos	\$ 2.153.000

Registros contables

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 4.200.000	
Diferidos publicidad		\$ 4.200.000

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 2.153.000	
Diferidos pre-operativos		\$ 2.153.000

12. Provisiones

Datos	
Provisión mantenimiento	\$ 7.100.000
Demanda probable	\$ 12.750.000

Registros contables

Cuenta	Débito	Crédito
Provisión mantenimiento	\$ 7.100.000	

Utilidades retenidas		\$ 7.100.000
-----------------------------	--	--------------

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 12.750.000	
Provisión demandas		\$ 12.750.000

13. Desmantelamiento

Valor del desmantelamiento \$8.275.000

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad, planta y equipo Construcciones	\$ 8.275.000	
Provisión desmantelamiento		\$ 8.275.000

14. Valor presente pasivos

Datos	
Valor futuro	\$ 21.000.000
Periodos	3
Tasa EA	9%

El valor presente de los pasivos está determinado por la fórmula siguiente:

$$P = VF \cdot (1+i)^{-n}$$

VF= Valor futuro i= Tasa de interés efectiva n= periodos

Financiación implícita	
Valor futuro	\$ 21.000.000
Valor presente	\$ 16.215.853
Ajuste	\$ 4.784.147

Registro contable

Cuenta	Débito	Crédito
Otros pasivos de largo plazo	\$ 4.784.147	
Utilidades retenidas		\$ 4.784.147

15. Valor presente deudores

Datos	
Valor futuro	\$ 95.200.050
Periodo	2
Tasa	9%

Financiación Implícita	
Valor futuro	\$ 95.200.050
Valor presente	\$ 80.127.977
Ajuste	\$ 15.072.073

Registro contable

Cuenta	Débito	Crédito
Utilidades retenidas	\$ 15.072.073	
Deudores		\$ 15.072.073

A partir de los ajustes anteriores, se presentan los siguientes estados financieros con corte a diciembre 31 de 2012.

1. Balance de Prueba
2. Balance General o Estado de la Situación Financiera
3. Conciliación Patrimonial

XYZ S.A.S.						
Balance de Prueba						
A 31 de Diciembre de 2012						
CUENTA PCGA	SALDO PCGA		AJUSTES		SALDO NIIF	
	DÉBITOS	CRÉDITOS	DÉBITOS	CRÉDITOS	DÉBITOS	CRÉDITOS
Disponible y Bancos	\$ 90.255.600	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 90.255.600	\$ -
Inversiones negociables	\$ 3.300.000	\$ -	\$ 300.000	\$ -	\$ 3.600.000	\$ -
Inversiones mantenidas al vencimiento	\$ 2.430.000	\$ -	\$ 79.059	\$ -	\$ 2.509.059	\$ -
Deudores	\$ 95.200.050	\$ -	\$ -	\$ 15.072.073	\$ 80.127.977	\$ -
Provisión Deudores	\$ -	\$ 4.235.800	\$ -	\$ 6.150.000	\$ -	\$ 10.385.800
Inventarios	\$ 170.980.000	\$ -	\$ 17.600.000	\$ 7.250.000	\$ 181.330.000	\$ -
Terrenos	\$ 93.847.225	\$ -	\$ 71.750.000	\$ -	\$ 165.597.225	\$ -
Edificaciones	\$ 72.799.620	\$ -	\$ 27.870.000	\$ -	\$ 100.669.620	\$ -
Leasing Financiero Maquinaria	\$ 3.294.700	\$ -	\$ 2.880.000	\$ -	\$ 6.174.700	\$ -
Vehículos	\$ 25.296.000	\$ -	\$ -	\$ 8.456.000	\$ 16.840.000	\$ -
Cantera	\$ 33.894.320	\$ -	\$ 8.275.000	\$ -	\$ 42.169.320	\$ -
Intangible costos de investigación	\$ 15.800.600	\$ -	\$ -	\$ 15.800.600	\$ -	\$ -
Marca no utilizada	\$ 3.945.000	\$ -	\$ -	\$ 3.945.000	\$ -	\$ -
Crédito mercantil	\$ -	\$ 10.350.000	\$ 10.350.000	\$ -	\$ -	\$ -
Diferidos publicidad	\$ 4.200.000	\$ -	\$ -	\$ 4.200.000	\$ -	\$ -
Diferidos preoperativos	\$ 2.153.000	\$ -	\$ -	\$ 2.153.000	\$ -	\$ -
Valorizaciones	\$ 99.620.000	\$ -	\$ -	\$ 99.620.000	\$ -	\$ -
Impuesto diferido activo	\$ -	\$ -	\$ 4.228.000	\$ -	\$ 4.228.000	\$ -
Obigación financiera	\$ -	\$ 4.230.000	\$ -	\$ 2.652.906	\$ -	\$ 6.882.906
Proveedores	\$ -	\$ 78.492.800	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 78.492.800
Otros pasivos de LP	\$ -	\$ 21.000.000	\$ 4.784.147	\$ -	\$ -	\$ 16.215.853
Impuestos, gravámenes y tasas	\$ -	\$ 6.202.620	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 6.202.620
Obligaciones laborales	\$ -	\$ 33.870.500	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 33.870.500
Provisión mantenimiento	\$ -	\$ 7.100.000	\$ 7.100.000	\$ -	\$ -	\$ -
Provisión demandas	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 12.750.000	\$ -	\$ 12.750.000
Provisión desmantelamiento	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 8.275.000	\$ -	\$ 8.275.000
Impuesto diferido pasivo	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 34.867.000	\$ -	\$ 34.867.000
Capital social	\$ -	\$ 317.894.200	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 317.894.200
Reservas	\$ -	\$ 35.960.000	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 35.960.000
Resultados del ejercicio	\$ -	\$ 26.200.945	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 26.200.945
Resultados de ejercicios anteriores	\$ -	\$ 71.859.250	\$ 110.643.673	\$ 144.288.300	\$ -	\$ 105.503.877
Superávit por valorizaciones	\$ -	\$ 99.620.000	\$ 99.620.000	\$ -	\$ -	\$ -
TOTAL	\$ 717.016.115	\$ 717.016.115	\$ 365.479.879	\$ 365.479.879	\$ 693.501.501	\$ 693.501.501

XYZ S.A.S. Balance General o Estado de la Situación Financiera A 31 de Diciembre de 2012			
ACTIVOS		PASIVOS	
ACTIVOS CORRIENTES	\$ 344.927.777	PASIVOS CORRIENTES	\$ 125.448.826
Disponible y Bancos	\$ 90.255.600	Obigación financiera	\$ 6.882.906
Inversiones negociables	\$ 3.600.000	Proveedores	\$ 78.492.800
Deudores	\$ 80.127.977	Impuestos, gravámenes y tasas	\$ 6.202.620
Provisión deudores	\$ (10.385.800)	Obligaciones laborales	\$ 33.870.500
Inventarios	\$ 181.330.000		
		PASIVOS NO CORRIENTES	\$ 72.107.853
ACTIVOS NO CORRIENTES	\$ 338.187.924	Cuentas por pagar	\$ 16.215.853
Inversiones mantenidas al vencimiento	\$ 2.509.059	Provisión demandas	\$ 12.750.000
Propiedades planta y equipo	\$ 331.450.865	Provisión desmantelamiento	\$ 8.275.000
Terrenos	\$ 165.597.225	Impuesto diferido pasivo	\$ 34.867.000
Edificaciones	\$ 100.669.620		
Vehículos	\$ 16.840.000	TOTAL PASIVOS	\$ 197.556.679
Leasing Financiero Maquinaria	\$ 6.174.700	PATRIMONIO	\$ 485.559.022
Cantera	\$ 42.169.320	Capital social	\$ 317.894.200
Impuesto diferido activo	\$ 4.228.000	Reservas	\$ 35.960.000
		Resultados del ejercicio	\$ 26.200.945
		Resultados de ejercicios anteriores	\$ 105.503.877
		Superávit por valorizaciones	\$ -
TOTAL ACTIVOS	\$ 683.115.701	TOTAL PASIVO + PATRIMONIO	\$ 683.115.701

XYZ S.A.S.		
Conciliación Patrimonial		
A 31 de Diciembre de 2012		
Patrimonio PCGA 31-12-2012		\$ 551.5X.395
Costo amortizado inversiones	\$ 79.059	
Valor razonable inversiones	\$ 300.000	
Método de valuación inventarios	\$ 17.600.000	
VNR inventarios	\$ (7.250.000)	
Provisión cartera	\$ (6.150.000)	
Impuesto diferido pérdidas fiscales	\$ 4.228.000	
Valorización terrenos	\$ 71.750.000	
Valorización edificios	\$ 27.870.000	
Impuesto diferido por valorizaciones	\$ (34.867.000)	
Obligación financiera leasing	\$ 227.094	
Crédito mercantil	\$ 10.350.000	
Deterioro vehículo	\$ (8.456.000)	
Marca no utilizada	\$ (3.945.000)	
Costos de investigación	\$ (15.800.600)	
Diferido publicidad	\$ (4.200.000)	
Diferido Pre-operativos	\$ (2.153.000)	
Provisión mantenimiento	\$ 7.100.000	
Provisión demanda no reconocida	\$ (12.750.000)	
Valor presente cuentas por pagar	\$ 4.784.147	
Valor presente deudores	\$ (15.072.073)	
Superávit valorizaciones	\$ (99.620.000)	
Patrimonio Final NIIF 01-01-2013		\$ 485.559.022

Referencias

Corona Romero, E.; Talavero Sanguino, J.; García Martínez, F.; Calvo González-Vallinas, J. y Monzón Sánchez, Á. (2006). Aplicación de las normas de contabilidad. Madrid: Wolters Kluwer.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012). Direccionamiento estratégico. Bogotá: Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009a). NIIF para PYMES. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009b). Norma Internacional de Contabilidad 2: inventarios. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009c). Norma Internacional de Contabilidad 12: impuesto a las ganancias. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009d). Norma Internacional de Contabilidad 16: propiedades, planta y equipo. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009e). Norma Internacional de Contabilidad 17: arrendamientos. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009f). Norma Internacional de Contabilidad 18: ingreso de actividades ordinarias. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009g). Norma Internacional de Contabilidad 19: beneficios a los empleados. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009h). Norma Internacional de Contabilidad 23: costos por préstamos. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009i). Norma Internacional de Contabilidad 27: estados financieros consolidados y separados. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009j). Norma Internacional de Contabilidad 28: inversiones en asociadas. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009k). Norma Internacional de Contabilidad 36: deterioro del valor de los activos. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009l). Norma Internacional de Contabilidad 37: provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009m). Norma Internacional de Contabilidad 38: activos intangibles. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009n). Norma Internacional de Contabilidad 40: propiedades de inversión. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009). Norma Internacional de Contabilidad 8: políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2009). Norma Internacional de Información Financiera 10: estados financieros consolidados. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2012c). Norma Internacional de Información Financiera 11: acuerdos conjuntos. Londres: IASB.

International Accounting Standards Board, IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) (2012d). Norma Internacional de Contabilidad 32: instrumentos financieros. Londres: IASB.

Mantilla B., S. A. (2012). Estándares/Normas internacionales de información financiera. IFRS. Bogotá: ECOE.

República de Colombia, Congreso de la República (2009). Ley 1314. Bogotá: Congreso de la República. Recuperado el 20 de enero de 2014, de: <http://web.presidencia.gov.co/leyes/2009/julio/ley131413072009.pdf>

República de Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2013a). Decreto 3022. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Recuperado el 20 de enero de 2014, de: <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013/Documents/DICIEMBRE/27/DECRETO%203023%20DEL%2027%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>

República de Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2013b). Decreto 3023. Bogotá: Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Recuperado el

20 de enero de 2014,
de:<http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013/Documents/DICIEMBRE/27/DECRETO%203023%20DEL%2027%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>

República de Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2013c). Decreto 3024. Bogotá: Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Recuperado el 20 de enero de 2014,
de:<http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013/Documents/DICIEMBRE/27/DECRETO%203024%20DEL%2027%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>

República de Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2012). Decreto 2784. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Recuperado el 20 de enero de 2014,
de:<http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/regulacion-financiera/Decretos/2012/DECRETO%202784%20DE%202012.pdf>