

LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF)¹ Y EL LIBRO TRIBUTARIO – EFECTOS PRACTICOS

RESUMEN

La ley 1314 de 2009 que, en hora buena, estableció la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de información financiera, facultó al Gobierno Colombiano para emitir los decretos reglamentarios que introdujeron en nuestro país la obligatoriedad de utilizar las NIF.

Como consecuencia de la independencia antes mencionada, las cifras de los estados financieros, bajo las NIF, presentarán un mayor número de diferencias con los montos a incluir en las declaraciones de renta de las que hasta el presente se tenían. En este artículo se presenta la casuística en escenarios particulares y se ofrecen conclusiones sobre los efectos prácticos al preparar la información financiera y la tributaria, mencionando reflexiones sobre escenarios no ilustrados en los ejemplos preparados.

Palabras Clave

Año de Adopción; Año de Transición; ESFA; Libro Tributario; Saldos contables; Saldos fiscales.

CONTENIDO

Página

INTRODUCCION

3

RESUMEN DEL EJERCICIO PRÁCTICO PROPUESTO

4

I. CUENTAS POR COBRAR (CXC)

I.1 Evaluaciones de medición –provisión libros Decreto 2649 en 2015 - Libro Tributario en 2016 deterioro NIF en 2015 Y 2016	6
I.2 Transacciones realizadas en los años 2015 y 2016 relativas a las cuentas por cobrar	7
I.3 Efectos en provisión de cartera en el activo y resultados – en registros contables 2015 y Libro Tributario 2016	8
I.4 Efectos en deterioro de cartera en el activo y resultados – en saldos NIF año transición 2015 y en libros contables NIF año 2016	10
I.5 Análisis saldos de provisión fiscal de cartera a enero y diciembre 2015 y 31 de diciembre de 2016	12
I.6 Comparación de saldos libros Decreto 2649 – Libro Tributario y valores bajo NIF en años de transición (2015) y adopción al nuevo marco normativo (2016)	12
I.7 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	13

¹ Se refiere a las Normas de Información Financiera que están compuestas por los marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015 para los grupos 1 a 3. Las normas de los grupos 1 y 2 fundamentaron en los estándares internacionales de presentación de reportes financieros y en el estándar internacional para Pymes, respectivamente, emitidos por la IASB (International Accounting Standards Board). Las del grupo 3, corresponde a un marco propio de contabilidad simplificada que no fue evaluado en el ejercicio que aquí se presenta. Durante la preparación de este documento fue emitido el Decreto 2496 de diciembre de 2015 modificando el DUR 2420 del mismo año, con las actualizaciones de las Full IFRS – NIIF Plenas y las IFRS for SME– NIIF para Pymes que realizó el IASB en 2015.

IFRS: International Financial Reporting Standards. NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera. SME: Small & Medium Sized Entities

II. INVENTARIOS	<u>Página</u>
II.1 Evaluaciones de medición: Registro libros decreto 2649 en 2015 - libro tributario en 2016-ajuste valor neto realizable (VNR) NIIF en 2015 y 2016	15
II.2 Transacciones realizadas en los años 2015 y 2016 relativas a los inventarios	17
II.3 Efectos del ajuste a VNR en el activo-provisión inventarios y en resultados en registros contables 2015 y Libro Tributario 2016	18
II.4 Efectos ajuste a VNR - deterioro inventarios en el activo y resultados – en saldos IFRS-NIIF año transición 2015 y en libros contables año 2016	20
II.5 Comparación de saldos libros decreto 2649 – Libro Tributario y valores bajo NIF en años de transición (2015) y adopción (2016) al nuevo marco normativo	22
II.6 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	23
III. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (PP&E)	
III.1 Evaluaciones de medición – PP&E registro libros Decreto 2649 de 1993 en 2015 - Libro Tributario en 2016 - NIF en 2015 y 2016	25
III.2 Transacciones realizadas en los años 2015 y 2016 relativas a la PP&E	28
III.3 Efectos en depreciación de ajustes del costo atribuido y valor razonable en activo y resultados en registros contables 2015, Libro Tributario 2016 y saldos NIIF 2015 y 2016	29
III.4 Resumen de efectos acumulados PP&E en registros contables 2015, Libro Tributario 2016 y saldos NIF 2015 y 2016	31
III.5 Comparación de saldos libros Decreto 2649 de 1993 – Libro Tributario y valores bajo NIF en años de transición (2015) y adopción (2016) del nuevo marco normativo	32
III.6 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	34
IV. CUENTAS POR PAGAR (CxP)	
IV.1 Evaluaciones de medición – Cuentas por pagar - registro libros Decreto 2649 DE 1993 en 2015 – Libro Tributario en 2016 - NIF en 2015 y 2016	35
IV. 2 Transacciones realizadas en los años 2015 y 2016 relativas a cuentas por pagar a proveedores y socios	36
IV.3 Efectos del reconocimiento del VP en cuentas por pagar a socios	38
IV.4 Comparación de saldos libros decreto 2649 – libro tributario y valores bajo NIF en años de transición (2015) y adopción (2016) del nuevo marco normativo	38
IV.5 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	39
V. PROVISIONES	
V.1 Evaluaciones de medición – provisiones- registro libros decreto 2649 de 1993 en 2015 – Libro Tributario en 2016 - NIF en 2015 y 2016	43
V.2 Transacciones realizadas en los años 2015 y 2016 relativas a provisiones	44
V.3 Comparación de saldos libros Decreto 2649 de 1993 – Libro Tributario y valores bajo NIF en años de transición (2015) y adopción (2016) del nuevo marco normativo	47
V.4 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	49
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	50

INTRODUCCION

La entrada en vigencia de las NIF para efectos de preparación y presentación de la información financiera de las personas naturales y jurídicas, genera un cambio drástico, frente a la cultura ancestral arraigada en nuestro país, según la cual, los registros y libros contables principalmente se preparaban con el fin de soportar las cifras a incluir en las declaraciones tributarias, más que, con el fin de mostrar la realidad económica de los entes respectivos. Es decir, la mencionada realidad, era imposible de reflejarse en la presentación de los estados financieros, cuando las normas contables entraban en contravía con los aspectos regulados en las normas tributarias.

Al adoptarse en nuestro país, el marco regulatorio de las NIF, para efectos de registros, libros contables y de presentación de estados financieros, sin que las normas tributarias sean las que reglen la preparación de estos, se logrará el objetivo de que la información financiera atienda la realidad económica que persiguen las NIF.

Como consecuencia de ello, la información base de preparación de las cifras tributarias, en algunos casos, unos más que otros, ya no podrá tomarse directamente de los saldos y transacciones medidos siguiendo las NIF, sino siguiendo los preceptos del Estatuto Tributario (ET) y los reglamentos del mismo. No obstante, en algunos casos el ET no contiene reglas independientes de las normas contables, sino que remite a ellas a la hora de requerir la presentación tributaria de una transacción o saldo específico.

Por lo anterior, con el fin de evitar impactos en los tributos, para aquellos casos en los que las normas fiscales remiten a las normas contables para establecer las bases de tributación, el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 estableció que, “Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (...)” y al indicar enseguida el legislador que esa situación excepcional fue emitida “con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan.”, se ha interpretado que el espíritu de la ley, fue el de que, en aquellos casos en los cuales las normas tributarias remitan a las contables, en dichos cuatro (4) años se entenderán remitidas a las normas contables aplicables hasta la entrada en vigencia del nuevo marco normativo de las NIF, es decir, las del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

En vista del nuevo marco regulatorio antes descrito, el Gobierno colombiano, mediante el Decreto 2548 de 2014², estableció formas de reconocer las diferencias que se presentan entre los montos que se van a reflejar en las declaraciones de impuestos y los valores de los libros contables preparados bajo las Normas de Información Financiera (NIF). Una de ellas, que se espera apliquen aquellas entidades que tengan un volumen importante de diferencias entre los saldos determinados bajo NIF y los montos fiscales, es la del denominado Libro Tributario. Por ello, en el presente ejercicio se presentan casos simulados de aplicación de transacciones tipo, que no solo servirán a quienes opten por la preparación del Libro Tributario, sino también para quienes se decidan por la otra opción que permite el Decreto 2548 de 2014, o sea, el manejo de registros obligatorios de diferencias y preparación de las conciliaciones respectivas. Será muy importante dar adecuado manejo de estas diferencias dado que seguramente los detalles y soportes serán requeridos por las autoridades de impuestos en sus procesos de fiscalización.

² Así mismo la DIAN en Concepto 512 (radicado 016442 del 5 de Junio de 2015) emitió su opinión sobre el manejo práctico de las diferencias entre los registros contables y saldos fiscales.

RESUMEN DEL EJERCICIO PRÁCTICO PROPUESTO

El presente ejercicio pretende constituirse en una herramienta útil para las empresas en la evaluación de los impactos prácticos que se generan en escenarios simulados en los principales rubros de los estados financieros, asumiendo aquellas situaciones que son de ocurrencia generalizada en el proceso de convergencia a estándares internacionales que actualmente se adelanta en nuestro país.

Las fechas que se presentan corresponden al denominado “año de Transición” (enero 1º al 31 de diciembre de 2015) y al cierre del “año de adopción” (31 de diciembre de 2016); es decir, las aplicables a empresas del denominado “grupo 2”. No obstante, los ejemplos aquí simulados podrán ser útiles para Compañías que deben aplicar el marco del grupo 1, considerando que estas entidades estarán presentando al público sus primeros estados financieros bajo su nuevo marco en el primer trimestre del año 2016 y las evaluaciones y conclusiones sobre el manejo del Libro Tributario les puede ser de utilidad a partir de 2016, pues durante el año 2015 debieron emplear, bien sea el Libro Tributario o el registro obligatorio de diferencias.

El ejercicio incluye la presentación de las diferencias en tres frentes y en tres momentos distintos, así:

1. Tratamiento de saldos de apertura a la fecha de transición, es decir, el inicio del primer periodo comparativo a presentar bajo la nueva normativa. Corresponde a la fecha de corte que se va a utilizar para preparar el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), es decir, enero 1º de 2015. Se presentan los supuestos sobre los cuales se preparó la información financiera bajo el Decreto 2649 de 1993 y los utilizados para determinar las cifras bajo las NIF.
2. Para el año de transición, es decir, 2015. Preparación de estados financieros de acuerdo con las normas actualmente seguidas (Decreto 2649 de 1993) con base en supuestos de movimientos mensuales realizados en los libros contables durante el año por la compañía. Teniendo en cuenta las transacciones supuestas, se preparan simultáneamente los resultados mensuales de las mismas siguiendo lo establecido en las NIF, indicando los supuestos utilizados para dar cumplimiento a las mismas. Allí se determinan los saldos que van a servir como punto de partida para los registros contables del año de adopción bajo la nueva normativa NIF.
3. Para el año de adopción, es decir el 2016. Preparación de estados financieros de acuerdo con las normas NIF con base en supuestos de movimientos mensuales realizados en los libros contables durante el año 2016 por la compañía. Teniendo en cuenta las transacciones supuestas, se presentan simultáneamente las propuestas de reconocimiento mensual de las mismas para el denominado “Libro Tributario” requerido por el Decreto 2548 de 2014. Para dicho libro se proponen escenarios y sugerencias de alternativas para su reconocimiento.

Las áreas en las cuales se presentan escenarios de diferencias entre el tratamiento contable actual y el del marco de las NIF son cuentas por cobrar; inventarios; propiedad, planta y equipo; propiedades de inversión, cuentas por pagar y provisiones. Para cada rubro evaluado se ha preparado una sección que incluye:

- a. Presentación de la situación actual bajo el Decreto 2649 de 1993 y la presunción de diferencias para el ESFA a 1º de enero de 2015.
- b. Bases empleadas para determinar las evaluaciones de medición seguidas con la normativa actual bajo Decreto 2649 de 1993, las normas tributarias y las requeridas por el nuevo marco contable, para los años 2015 y 2016.

- c. Presentación de las transacciones mensuales realizadas por la compañía durante los años 2015 y 2016.
- d. Efectos del reconocimiento de las transacciones mencionadas en el literal c anterior, tanto en libros contables del año 2015, como en el Libro Tributario de 2016, así como en la preparación de la información extra-libros de los saldos del año 2015 para efectos de NIF. Dichos saldos se presentan tanto para el rubro del activo o pasivo que se analiza, como para el correspondiente al estado de resultados respectivo.
- e. Cuadros que soportan en detalle la forma de establecer los diferentes saldos determinados, en los casos en los que haya lugar a ello.
- f. Presentación del resumen comparativo ejecutivo de las diferencias determinadas entre los saldos en libros de acuerdo con la normativa del Decreto 2649 de 1993, el Libro Tributario y las NIF, a enero 1º de 2015 y diciembre 31 de 2015 y 2016.
- g. Preparación de un resumen de conclusiones denominadas en cada caso “Observaciones relativas a los resultados obtenidos”. Allí se plantean, en los casos aplicables, posibles escenarios para el registro en el Libro Tributario o también análisis adicionales de situaciones no incluidas en el caso práctico pero que podrían ser útiles en la evaluación del ejercicio a realizar por el lector.

Los siguientes son los supuestos generales:

- 1. Debido a la cantidad de diferencias entre saldos de normas locales actuales y las NIF, la Compañía decide preparar un Libro Tributario de acuerdo con lo permitido por el Decreto 2548 de 2014. No sobra llamar la atención del lector, que aun existiendo un número importante de diferencias entre los tratamientos contables y tributarios es válido y factible el uso de la opción del denominado sistema de registros obligatorios para los casos presentados en el presente ejercicio, a través, por ejemplo, del uso de subcuentas o cuentas auxiliares en el mismo sistema contable empleado. Para ello es indispensable contar con las facilidades del software utilizado.
- 2. Ver detalles del origen de las diferencias en cada rubro de los estados financieros en cada área mencionada.
- 3. Para el Libro Tributario se han supuesto dos escenarios que se evalúan para cada rubro del estado financiero analizado en el presente ejercicio:
 - a. **Escenario 1.** Tomar en los saldos iniciales el 100% de todos los valores que se tenían registrados bajo el marco del Decreto 2649 de 1993 a 31 de diciembre de 2015 y en el año de adopción (2016), mantener en dicho libro los registros, siguiendo lo requerido en el mencionado decreto.
 - b. **Escenario 2.** Excluir, de los saldos iniciales que se tenían registrados en la contabilidad, bajo el Decreto 2649 de 1993, aquellos aspectos que **no** tienen efecto fiscal en los saldos a 31 de diciembre de 2015 y para el año 2016, no reconocer en dicho libro las partidas y transacciones que no tienen efecto fiscal³

³ Una opción intermedia consiste en alimentar en el Libro Tributario a 1º de enero de 2016 con las cifras tal y como se presentaron en los libros contables siguiendo el Decreto 2649 de 1993 (con el fin de tomar un punto de partida para el Libro Tributario que sea fácilmente verificable) y en los movimientos del año 2016 del Libro Tributario excluir aquellos saldos que no tienen ningún impacto tributario.

DESARROLLO DEL EJERCICIO

I. CUENTAS POR COBRAR (CxC)

Se presentan a continuación los datos de este rubro de los estados financieros que permitirán determinar el saldo bajo NIF en la fecha de transición.

A enero 1º de 2015 - Fecha de transición	
Valor bruto a enero 1º 2015	11.300
Provisión fiscal registrada	- 300
Valor libros Dcto 2649	11.000
Deterioro para IFRS	- 1.300
Menos vr ya registrado	300
Ajuste para IFRS	- 1.000
Valor ESFA para IFRS	10.000

(1) Provisión \$300 - Registrada en libros bajo el Decreto 2649 de 1993 a enero 1º 2015 y tomada para efectos de la declaración de renta del año 2014 de acuerdo con las normas fiscales.

(2) Deterioro para IFRS-NIIF \$1.300 - Determinado según análisis de recuperabilidad de cuentas para cobrar bajo el nuevo marco normativo a enero 1º de 2015.

ESFA= Se refiere al Estado de Situación Financiera de Apertura preparado de acuerdo con IFRS-NIIF

I.1. EVALUACIONES DE MEDICIÓN –PROVISIÓN LIBROS DECRETO 2649 EN 2015 - LIBRO TRIBUTARIO EN 2016- DETERIORO IFRS EN 2015 Y 2016.

SUPUESTOS:

- a) La política contable para provisión de cartera de 2015 y periodos anteriores ha sido la de registrar en los libros el mismo valor aceptado por las normas fiscales. El valor fiscal que se solicita como deducción por provisión de cartera es el obtenido por el denominado método individual.
- b) El siguiente cuadro presenta un resumen de los saldo de cartera mayor de 360 días de vencida, de la provisión registrada según el literal anterior y el deterioro determinado bajo IFRS, en las siguientes fechas: La de transición (enero 1º de 2015) la del final del periodo de transición (31 de diciembre de 2015) y la del final del periodo de adopción (31 de diciembre de 2016).

Fecha	Valor cartera con más de 360 días de vencida	Provisión fiscal a reconocer 33% cada año	Deterioro bajo IFRS
Enero 1º de 2015	\$ 910	\$300	\$ 1.300
Diciembre 31 de 2015	\$ 1.510	\$ 498	\$ 1.900
Diciembre 31 de 2016	\$ 1.710	\$ 564	\$ 2.150

- c) En mayo 2016 se recibe reporte de abogados, sobre imposibilidad de recuperación de cuentas por cobrar por \$510. Dicha cuenta se había reconocido como tal en Junio 2013. Fiscalmente se había solicitado deducción hasta diciembre de 2015 de \$337 (\$510 x 66%) por esa cuenta. Para NIF se reconoció 100% deterioro de esta cuenta, a diciembre 31 de 2015.
- d) En junio de 2016 se recuperó \$400 relativo a la CxC que se había reconocido en noviembre de 2013. Fiscalmente se había solicitado deducción hasta Diciembre de 2015 de \$264 (\$400 x 66%) por esa cuenta. Para NIF la cuenta tenía reconocido 100% deterioro, a Diciembre 31 2015

I.2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2015 Y 2016 RELATIVAS A LAS CUENTAS POR COBRAR

La tabla 1 muestra las transacciones mensuales de ventas, cobros de cartera y baja en cuenta de cartera, realizadas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015 (año de transición) y el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016 (año de adopción).

Tabla 1

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

TRANSACCIONES EN CUENTAS POR COBRAR EN 2015 y 2016										
	2015					2016				
	Saldo mes anterior	Ventas del mes	Cobros cartera	Baja de cuentas	Saldo fin de mes	Saldo mes anterior	Ventas del mes	Cobros cartera (2)	Baja de cuentas (1)	Saldo fin de mes
Enero 31	11.300	4.100	- 5.000		10.400	12.900	5.000	- 4.500		13.400
Febrero 28	10.400	4.100	- 5.000		9.500	13.400	5.000	- 4.500		13.900
Marzo 31	9.500	4.100	- 4.000		9.600	13.900	5.000	- 4.500		14.400
Abril 30	9.600	4.100	- 4.000		9.700	14.400	5.000	- 4.500		14.900
Mayo 31	9.700	4.100	- 4.000		9.800	14.900	5.000	- 4.500	- 510	14.890
Junio 30	9.800	4.100	- 4.000		9.900	14.890	5.000	- 4.900		14.990
Julio 31	9.900	4.100	- 4.000		10.000	14.990	5.000	- 4.500		15.490
Agosto 31	10.000	4.100	- 4.000		10.100	15.490	5.000	- 4.500		15.990
Septiembre 30	10.100	4.100	- 3.600		10.600	15.990	5.000	- 4.500		16.490
Octubre 31	10.600	4.100	- 3.600		11.100	16.490	5.000	- 4.500		16.990
Noviembre 30	11.100	4.100	- 3.500		11.700	16.990	5.000	- 4.500		17.490
Diciembre 31	11.700	4.900	- 3.700		12.900	17.490	5.000	- 4.500		17.990
Total año	11.300	50.000	- 48.400	-	12.900	12.900	60.000	- 54.400	- 510	17.990

(1) En Mayo 2016 se dan de baja cuentas por cobrar por \$510 reportadas por abogados como irre recuperables.

(2) Los cobros del mes de Junio 2016 incluyen la recuperacion de \$400 de cuenta por cobrar originada en noviembre de 2013

Las transacciones realizadas durante los años 2015 y 2016 se determinaron con base en los supuestos arriba descritos y teniendo en cuenta la información sobre las políticas contables y el tratamiento fiscal adoptado para la determinación de la provisión de cartera durante dichos periodos.

En las tablas 2 a 7 se ilustran los movimientos mensuales relativos a la provisión fiscal y deterioro de las cuentas por cobrar reconocidos para la preparación de los libros contables del año 2015 (año de transición), siguiendo las prácticas previas a la adopción de las NIF, e ilustrando la forma en que se reconocería el Libro Tributario en el año 2016 (año de adopción).

Adicionalmente, si bien no es obligatorio ni necesario su registro mensual en el año de transición, se presenta en forma comparativa mensual la preparación de la misma información reconocida bajo la normativa NIF. Ello permitirá determinar los saldos a 31 de diciembre de 2015, bajo la nueva normativa, los cuales se constituyen en los montos comparativos con los saldos NIF del 31 de diciembre de 2016 y serán el punto de partida para iniciar los libros contables del año 2016 bajo el nuevo marco normativo.

I.3 EFECTOS EN PROVISION DE CARTERA EN EL ACTIVO Y RESULTADOS – EN REGISTROS CONTABLES 2015 Y LIBRO TRIBUTARIO 2016

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 2

MOVIMIENTO PROVISION CUENTAS POR COBRAR LIBROS - EFECTO EN EL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA								
Mes	2015 (Decreto 2649/93)				2016 (Libro Tributario)			
	Saldo provisión mes anterior	Aumento provisión (cargo resultados) (1) (1.1)	Retiro provision (2) (3)	Saldo fin de mes	Saldo provisión mes anterior	Aumento provisión (cargo resultados) (1) (1.1)	Retiro provision (2) (3)	Saldo fin de mes
Enero 31	- 300			- 300	- 798			- 798
Febrero 28	- 300			- 300	- 798			- 798
Marzo 31	- 300			- 300	- 798			- 798
Abril 30	- 300			- 300	- 798			- 798
Mayo 31	- 300			- 300	- 798		337	- 461
Junio 30	- 300			- 300	- 461		264	- 197
Julio 31	- 300			- 300	- 197			- 197
Agosto 31	- 300			- 300	- 197			- 197
Septiembre 30	- 300			- 300	- 197			- 197
Octubre 31	- 300			- 300	- 197			- 197
Noviembre 30	- 300			- 300	- 197			- 197
Diciembre 31	- 300	- 498		- 798	- 197	- 564		- 761
Total año	- 300	- 498	-	- 798	- 798	- 564	601	- 761

Tabla 3

MOVIMIENTO PROVISION CUENTAS POR COBRAR - EFECTO EN RESULTADOS								
Mes	2015 (Decreto 2649/93)				2016 (Libro Tributario)			
	Provisión de cartera (1) (1.1)	Pérdidas de cartera (2)	Recuperación deducciones (3)	Efecto resultados libros 2015	Provisión de cartera (1) (1.1)	Pérdidas de cartera (2)	Recuperación deducciones (3)	Efecto resultados libro fiscal 2016
Enero 31				-				-
Febrero 28	-			-				-
Marzo 31	-			-				-
Abril 30	-			-				-
Mayo 31	-			-		173		173
Junio 30	-			-			264	- 264
Julio 31	-			-				-
Agosto 31	-			-				-
Septiembre 30	-			-				-
Octubre 31	-			-				-
Noviembre 30	-			-				-
Diciembre 31	498			498	564			564
Total año	498	-	-	498	564	173	- 264	473

A continuación las explicaciones de los movimientos realizados en tablas 2 y 3.

(1) En diciembre 2015 se realiza el análisis de la provisión a registrar en libros bajo el Decreto 2649 de acuerdo con el valor aceptado fiscalmente al cierre del año, 33% cuentas vencidas > 360 días ($\$1.510 \times 33\% = \498).

(1.1) En diciembre 2016 se registra en Libro Tributario la provisión fiscal que se va a solicitar en la declaración de renta: 33% cuentas vencidas > 360 días ($\$1.710 \times 33\% = \564)

(1.2) Para NIF, con base en la evaluación de riesgo de recuperabilidad, el deterioro a Diciembre 31 2015, se estimó en \$1.900 (\$600 a resultados del año). A diciembre 31 2016 \$2.150 (\$1.160 a resultados del año). Ver registro en tabla 4 de la sección 1.4 siguiente.

(2) En mayo 2016 se dan de baja cuentas por cobrar por \$510 reportadas por abogados como irre recuperables. En Libro Tributario se reversa provisión de \$337 ($\$510 \times 66\%$), solicitando deducción neta por \$ 173 y en libros NIF se elimina cuenta por cobrar y deterioro de \$510 (ver registros en tablas 2 a 4)

(3) En junio 2016 se reversa provisión en Libro Tributario por \$264 por recuperación de cuentas (por \$400) que se habían provisionado en años anteriores en libros ($\$400 \times 66\%$) y que se habían ajustado por deterioro, en saldos NIF por \$400. Ver reversión en Libro Tributario en las tablas 2 y 3 y reversión en NIF en las tablas 4 y 5 de la sección 1.4.

I.4 EFECTOS EN DETERIORO DE CARTERA EN EL ACTIVO Y RESULTADOS – EN SALDOS NIF AÑO TRANSICIÓN 2015 Y EN LIBROS CONTABLES NIF AÑO 2016

A continuación, en las tablas 4 y 5 se presenta el detalle de los movimientos que afectan el activo (cuentas por cobrar) y a los resultados (gastos por deterioro de cartera), durante 2015 y 2016 en libros contables NIF).

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 4

EFECTO EN DETERIORO DE CARTERA IFRS-NIIF - ACTIVO (bajo nuevo marco normativo)										
Mes	2015					2016				
	Saldo del mes anterior	Aumento deterioro cartera (cargo resultados) (1.2)	Retiro deterioro por baja CxC	Revers deterioro	Saldo fin de mes	Saldo mes anterior	Aumento deterioro cartera (cargo resultados) (1.2)	Retiro deterioro por baja CxC (2)	Revers deterioro (3)	Saldo fin de mes
Enero 31	- 1.300				- 1.300	- 1.900				- 1.900
Febrero 28	- 1.300				- 1.300	- 1.900				- 1.900
Marzo 31	- 1.300				- 1.300	- 1.900				- 1.900
Abril 30	- 1.300				- 1.300	- 1.900				- 1.900
Mayo 31	- 1.300				- 1.300	- 1.900	510			- 1.390
Junio 30	- 1.300				- 1.300	- 1.390		400		- 990
Julio 31	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Agosto 31	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Septiembre 30	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Octubre 31	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Noviembre 30	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Diciembre 31	- 1.300	- 600			- 1.900	- 990	- 1.160			- 2.150
Total año	- 1.300	- 600	-	-	- 1.900	- 1.900	- 1.160	510	400	- 2.150

Tabla 5

EFECTO DETERIORO DE CARTERA IFRS-NIIF - RESULTADOS										
Mes	2015					2016				
	Saldo del mes anterior	Pérdidas por deterioro (1.2)		Ingresos por reversión deterioro	Efecto resultados libros 2015	Saldo del mes anterior	Pérdidas por deterioro (1.2)		Ingresos por reversión deterioro (3)	Efecto resultados libro fiscal 2016
Enero 31					-					-
Febrero 28	-				-	-				-
Marzo 31	-				-	-				-
Abril 30	-				-	-				-
Mayo 31	-				-	-				-
Junio 30	-				-	-		- 400	-	400
Julio 31	-				-	- 400				- 400
Agosto 31	-				-	- 400				- 400
Septiembre 30	-				-	- 400				- 400
Octubre 31	-				-	- 400				- 400
Noviembre 30	-				-	- 400				- 400
Diciembre 31	-	600			600	- 400	1.160			760
Total año	-	600	-	-	600	-	1.160	-	- 400	760

A continuación las explicaciones de los movimientos realizados en las tablas 4 y 5.

(1) En diciembre 2015 se realiza el análisis de la provisión a registrar en libros del Decreto 2649 de acuerdo con el valor aceptado fiscalmente al cierre del año, es decir, 33% cuentas vencidas a más de 360 días ($\$1.510 \times 33\% = \498). Ver registro en tablas 2 y 3 de la sección I.3

(1.1) En diciembre 2016 se registra en Libro Tributario la provisión fiscal a solicitar: 33% cuentas vencidas a más de 360 días ($\$1.710 * 33\% = \564). Ver registro en las tablas 2 y 3 de la Sección I.3 anterior.

(1.2) Para NIF, con base en la evaluación de riesgo de recuperabilidad el deterioro a diciembre 31 2015, se estimó en $\$1.900$ ($\$600$ a resultados del año) - En diciembre 31 de 2016 $\$2.150$ ($\$1.160$ a resultados del año). Estos movimientos son correlativos con los realizados en la cuenta de deterioro del activo que se aprecian en las tablas 4 y 5.

(2) En mayo 2016 se dan de baja Cuentas por cobrar por $\$510$ reportadas por abogados como irre recuperables. En el Libro Tributario se reversa provisión de $\$337$ ($\$510 * 66\%$), solicitando deducción neta por $\$173$ (ver tablas 2 y 3 en Sección I.3 anterior) y en libros NIF se elimina cuenta por cobrar y deterioro de $\$510$ (ver tabla 4).

(3) En junio 2016 en el Libro Tributario se reversa provisión de $\$264$ por recuperación de cuentas (por $\$400$) que se habían provisionado en años anteriores en libros ($\$400 * 66\%$) y que se habían ajustado por deterioro, en saldos NIF por $\$400$. Ver reversión en el Libro Tributario en las tablas 2 y 3 de la sección I.3 anterior y reversión en NIF, según las tablas 4 y 5.

I.5 ANALISIS SALDOS DE PROVISION FISCAL DE CARTERA A ENERO Y DICIEMBRE 2015 Y A 31 DE DICIEMBRE DE 2016

Con base en los movimientos presentados en las secciones anteriores durante los años 2015 y 2016, a continuación se presenta el soporte de la determinación de los saldos de la provisión fiscal de cartera acumulada a 31 diciembre de cada año (Enero 1 de 2015 y 31 de Diciembre de 2015 y 2016)

Tabla 6

Análisis soporte del saldo de la provisión fiscal	Cuentas por cobrar mayor a 360 días	% provisión solicitada	Retiros provisión	Provisión registrada año	Provisión registrada acumulada	Origen provisión cartera acumulada a diciembre 2016	
A Enero 1 de 2015	910	33%			300		
Nuevas cuentas > 360 días en año 2015	600					66%	396
Saldo cuentas a diciembre 31 2015	1.510	33%		498	799		
Retiro CxC dada baja - Ver supuestos en I.1	- 510	66%	- 337		462		
Recuperación CxC - Ver supuestos en I.1	- 400	66%	- 264		198		
Nuevas cuentas > 360 días en año 2016	1.110					33%	366
Saldo cuentas a diciembre 31 2016	1.710	33%	- 601	564	762		762

Las cifras anteriores de los saldos de provisión de cartera fiscal corresponden al soporte del origen y evolución de dicha provisión de acuerdo con los montos solicitados y reportados en las respectivas declaraciones de renta.

I.6 COMPARACION DE SALDOS LIBROS DECRETO 2649 DE 1993 – LIBRO TRIBUTARIO Y VALORES BAJO NIF EN AÑOS DE TRANSICIÓN (2015) Y ADOPCION (2016) AL NUEVO MARCO NORMATIVO

Con base en el desarrollo de los supuestos anteriormente presentados, a continuación se presentan los saldos determinados de acuerdo con las normas contables vigentes para el año de transición, así como los establecidos para la preparación del Libro Tributario y simultáneamente comparados con los del nuevo marco normativo (NIF), a la fecha de transición (enero 1º de 2015), al cierre del año de transición (31 de diciembre de 2015) y al cierre del primer año de adopción (31 de diciembre de 2016). Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados con los escenarios evaluados o con alternativas a los mismos, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Tabla 7

RESUMEN COMPARATIVO DE SALDOS RELATIVOS A LA CARTERA									
RESUMEN COMPARATIVO SALDOS: LIBROS D.R. 2649/93 (2015)-LIBRO TRIBUTARIO (2016) versus SALDOS NIF (2015 extralibros - 2016 libros contables)	Enero 1 2015			Diciembre 31 2015			Diciembre 31 2016		
	Libros y fiscal (*)	Vr IFRS (**)	Diferencia	Libros y fiscal (*)	Vr IFRS (**)	Diferencia	Libro Tributario (*)	Vr Libros IFRS (***)	Diferencia
CxC (antes de provisión y deterioro) (1)	11.300	11.300	-	12.900	12.900	-	17.990	17.990	-
Provisión - Deterioro estimado (1)	- 300	- 1.300	1.000	- 798	- 1.900	1.102	- 761	- 2.150	1.389
Valor diferencia neta en activo	11.000	10.000	1.000	12.102	11.000	1.102	17.229	15.840	1.389
Efecto en utilidades retenidas ESFA	1.000								
Provisión-Deterioro de cartera (1)				498	600	- 102	564	1.160	- 596
Pérdidas de cartera				-	-	-	173	-	173
Recuperación deducciones				-	-	-	264	-	264
Reversión deterioro					-	-	-	400	400
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	498	600	- 102	473	760	- 287

(1) "Provisión" para referirse al término utilizado bajo normas decreto 2649 y fiscal. "Deterioro" corresponde al término usado en IFRS-NIIF

(*) Valor en libros y fiscal: Calculados según norma fiscal (2015) y valor en Libro Tributario (2016)

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo NIF en año de transición (Inicio y cierre) no reconocido en libros en dicho año de transición (2015) pero utilizados para determinar saldo inicial libros NIF a Enero 1 2016.

(***) Valor reconocido en libros contables con base en NIF en 2016.

I.7 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

- En el escenario planteado en este ejercicio, la Compañía venía registrando en sus libros contables (bajo normas del Decreto 2649/93) el valor de la provisión de cartera aceptado por las normas fiscales (Decreto 187/75, arts. 74 y 75) y no lo requerido por el artículo 62 del Decreto 2649/93 (evaluación técnica de la recuperabilidad). En el Libro Tributario durante el año 2016 la Compañía reconoce la provisión de cartera siguiendo esas mismas normas fiscales⁴ y por ello en dicho libro, para determinar la provisión, no sería necesario cumplir con lo requerido por el artículo 62 del Decreto 2649/93 antes mencionado.
- Suponiendo un escenario alternativo, si la política contable que estuviera aplicando la Compañía para registrar la provisión de cartera, antes de la entrada en vigencia de las NIF, fuera diferente al valor aceptado fiscalmente; es decir, con base en su recuperabilidad (Decreto 2649/93, art. 62), seguramente estaba preparando una conciliación entre la utilidad comercial y fiscal al momento de determinar las cifras fiscales a incluir en su declaración de renta.

⁴ Dispone el parágrafo 1 del artículo 4 del Decreto 2548 de 2014 que "el Libro Tributario es aquel libro auxiliar en el cual se registran los hechos económicos de acuerdo con el artículo 2 del presente Decreto." A su vez, el artículo 2º aludido indica que "Las bases fiscales son aquellas determinadas con base en disposiciones fiscales y todas las remisiones a las normas contables.". En el caso aquí evaluado, la provisión de cartera por registrar en el Libro Tributario, no proviene de una remisión a una norma contable, sino que tiene su propia disposición fiscal (Decreto 187/75 arts. 74 y 75) y por ello, esta es la que debería reconocerse en el Libro Tributario y no la norma del Decreto 2649 de 1993.

En este segundo escenario, a partir del año de adopción, es decir el 2016, en el que en los libros contables bajo NIF se debe reconocer el modelo de recuperabilidad para determinar el deterioro de cartera, no sería práctico ni se advierten razones de peso para seguir registrando en el Libro Tributario el modelo de recuperabilidad que se reconocía bajo las normas del decreto 2649; sino más bien, lo más recomendable, para dar cumplimiento al Decreto 2548/14, sería reconocer en dicho Libro Tributario, lo requerido por las normas fiscales (Decreto 187/75 Art 74 y 75), para la determinación de la provisión de cartera (métodos individual o general).

3. En consecuencia, en cualquiera de los dos escenarios mencionados en los numerales 1 y 2 anteriores, el reconocimiento de la provisión de cartera en el Libro Tributario, en estricto sentido no sigue lo requerido en el Decreto 2649/93, pero sí da cumplimiento al Decreto 2548/14.
4. Un planteamiento alternativo consiste en reconocer en el Libro Tributario la provisión de cartera siguiendo el modelo de recuperabilidad del artículo 62 del Decreto 2649/93, en vez de la cifra fiscalmente aceptada. Ello implicaría preparar conciliaciones entre el patrimonio y la utilidad del Libro Tributario con el patrimonio fiscal y la renta líquida por esta provisión. Si bien, no es la recomendación que sugiere este ejercicio, ese procedimiento podría ser de utilidad para aquellos obligados a llevar contabilidad que requieran, para algún mandato legal especial, tener la historia de un patrimonio o resultado comercial diferente al determinado por el nuevo modelo contable de NIF. Esta Situación no es evaluada en este ejercicio.

II. INVENTARIOS

Se presentan a continuación los datos de este rubro de los estados financieros que permitirán determinar el saldo bajo NIF en la fecha de transición.

A enero 1o de 2015 - Fecha de transición	
Valor bruto a enero 1o 2015	19.500
Provisión fiscal	-
Valor en libros Decreto 2649/93	19.500
Ajuste al VNR para IFRS	- 1.500
Menos valor ya registrado	-
Ajuste para IFRS	- 1.500
Valor ESFA para IFRS	18.000

(1) No se tiene registrada provisión alguna en libros oficiales a 31 de diciembre de 2014

(2) Determinada según análisis de valor neto realizable (VNR) para existencias cuyo precio de mercado menos los gastos de venta es inferior al costo de las mismas.

II.1 EVALUACIONES DE MEDICIÓN: REGISTRO LIBROS DECRETO 2649 EN 2015 - LIBRO TRIBUTARIO EN 2016- AJUSTE VALOR NETO REALIZABLE (VNR) NIF EN 2015 Y 2016

SUPUESTOS:

- a) En años anteriores al 2015, para efectos fiscales, se presentaba el inventario con el mismo valor determinado en libros. No se realizaba evaluación de VNR. A partir de diciembre 2015 se incluyó en libros el resultado de la evaluación del VNR.
 El inventario se valúa por el método promedio.
- b) A continuación se establece el valor de los ajustes por evaluación del VNR y la fecha de cada uno de estos.
 Estimación de ajustes a VNR:

Fecha	Ajuste a realizar
1º de enero de 2015	- 1.500
31 de diciembre de 2015	- 1.380
31 de diciembre de 2016	- 1.115

- c) Las existencias sobre las cuales se estimó el VNR (literal anterior) a enero 1º y diciembre 31 de 2015, se vendieron así:
- 40% en enero de 2015 (las que se tenían al 1º de enero de 2015) y en enero 2016 (las que se tenían en diciembre 31 de 2015)
 - 40% en febrero y 20% en marzo de cada año.
- d) En 2015 y 2016, como resultado del inventario físico, se ajustó el saldo en \$2,900 y \$ 1,700, respectivamente, por pérdida de mercancías de fácil destrucción. De acuerdo con artículo 64 del Estatuto Tributario el monto máximo que se puede tomar como deducible es de \$1.725 en 2015 y \$1.932 en 2016.

II.2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2015 Y 2016 RELATIVAS A LOS INVENTARIOS

Las siguientes fueron las transacciones mensuales de compras, retiros y en cuenta baja de inventarios, realizadas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015 (año de transición) y el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016 (año de adopción).

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 8

TRANSACCIONES EN INVENTARIOS EN 2015 y 2016										
Mes	2015					2016				
	Saldo mes anterior	Compras del mes	Ventas mes (costo ventas)	Retiros por ajuste (1)	Saldo fin de mes	Saldo mes anterior	Compras del mes	Ventas mes (costo ventas)	Retiros por ajuste (1)	Saldo fin de mes
Enero 31	19.500	3.100	- 2.050		20.550	29.600	2.900	- 2.600		29.900
Febrero 28	20.550	3.100	- 2.050		21.600	29.900	2.900	- 2.600		30.200
Marzo 31	21.600	3.100	- 2.050		22.650	30.200	2.900	- 2.600		30.500
Abril 30	22.650	3.100	- 2.050		23.700	30.500	2.900	- 2.600		30.800
Mayo 31	23.700	3.100	- 2.050		24.750	30.800	2.900	- 2.600		31.100
Junio 30	24.750	3.100	- 2.050		25.800	31.100	2.900	- 2.600		31.400
Julio 31	25.800	3.100	- 2.050		26.850	31.400	2.900	- 2.600		31.700
Agosto 31	26.850	3.100	- 2.050		27.900	31.700	2.900	- 2.600		32.000
Septiembre 30	27.900	3.100	- 2.050		28.950	32.000	2.900	- 2.600		32.300
Octubre 31	28.950	3.100	- 2.050		30.000	32.300	2.900	- 2.600		32.600
Noviembre 30	30.000	3.100	- 2.050		31.050	32.600	2.900	- 2.600		32.900
Diciembre 31	31.050	3.900	- 2.450	- 2.900	29.600	32.900	2.900	- 2.600	- 1.700	31.500
Total año	19.500	38.000	- 25.000	- 2.900	29.600	29.600	34.800	- 31.200	- 1.700	31.500

- (1) Corresponde al ajuste de retiro del inventario y al registro en gastos (resultados) de pérdidas por existencias de fácil destrucción. Para efectos fiscales, de acuerdo con artículo 64 del estatuto tributario, en el año 2015 se rechaza del gasto \$1.175 (\$2.900 menos \$1.725). En 2016 el 100% del ajuste se puede tomar fiscalmente como deducible.

Las transacciones realizadas durante 2015 y 2016, se determinaron con base en los supuestos arriba descritos y teniendo en cuenta: a) la información sobre las políticas contables y el tratamiento fiscal adoptado en relación con el reconocimiento del inventario, b) la determinación de ajustes al valor neto realizable (VNR) y c) la realización de ajustes a los saldos resultantes de inventarios físicos de dichos periodos.

A continuación se ilustran los movimientos mensuales reconocidos para la preparación de los libros contables del año 2015 (año de transición), siguiendo las prácticas previas a la adopción de las NIF, e ilustrando la forma en que se reconocería en el Libro Tributario en el año 2016 (año de adopción de las NIF). Adicionalmente, si bien no es obligatorio ni necesario su registro mensual en el año de transición (2015), se presenta en forma comparativa mensual la preparación de la misma información reconocida bajo la normativa NIF. Ello permitirá determinar los saldos a 31 de diciembre de 2015 bajo la nueva normativa, los cuales se constituyen en los montos comparativos con los saldos NIF del 31 de diciembre de 2016 y serán el punto de partida para iniciar los libros contables del año 2016 bajo dicha normativa.

II.3 EFECTOS DEL AJUSTE A VNR EN EL ACTIVO-PROVISION INVENTARIOS Y EN RESULTADOS EN REGISTROS CONTABLES 2015 Y LIBRO TRIBUTARIO 2016.

En las tablas 9 y 10 se detallan los movimientos requeridos para el reconocimiento de la provisión de inventarios en el activo y en los resultados tanto en el 2015 bajo el decreto 2649 de 1993 como en el 2016 en el libro tributario.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 9

MOVIMIENTO PROVISION INVENTARIOS - ACTIVO										
Mes	2015 (D.R. 2649/93)					2016 (Libro Tributario)				
	Saldo mes anterior provisión VNR	Aumento provisión VNR cargo resultados (2)	Retiro provisión (3)		Saldo fin de mes provisión VNR	Saldo mes anterior provisión VNR	Aumento provisión VNR cargo resultados (2)	Retiro provisión (3)		Saldo fin de mes provisión VNR
Enero 31						- 1.380		552		- 828
Febrero 28						- 828		552		- 276
Marzo 31						- 276		276		
Abril 30										
Mayo 31										
Junio 30										
Julio 31										
Agosto 31										
Septiembre 30										
Octubre 31										
Noviembre 30										
Diciembre 31		- 1.380			- 1.380		- 1.115			- 1.115
Total año	-	- 1.380	-	-	- 1.380	- 1.380	- 1.115	1.380	-	- 1.115

Tabla 10

EFECTO EN RESULTADOS										
Mes	2015 (D.R. 2649/93)					2016 (Libro Tributario)				
	Ajuste VNR inventarios cargo a gastos (2)	Vr ajuste a costo de ventas (3)	Reversión provisión (3)	Dada baja inventario Gasto (1)	Saldo fin de mes - Resultados	Ajuste VNR inventarios cargo a gastos (2)	Vr ajuste a costo de ventas (3)	Reversión provisión (3)	Dada baja inventario Gasto (1)	Saldo fin de mes - Resultados
Enero 31							- 552			- 552
Febrero 28							- 552			- 552
Marzo 31							- 276			- 276
Abril 30										
Mayo 31										
Junio 30										
Julio 31										
Agosto 31										
Septiembre 30										
Octubre 31										
Noviembre 30										
Diciembre 31	1.380			2.900	4.280	1.115			1.700	2.815
Total año	1.380	-	-	2.900	4.280	1.115	- 1.380	-	1.700	1.435

Ver explicaciones (1) a (3) en página siguiente

En la tabla 11 se ilustran los impactos que tendrían, para la preparación de la declaración de renta de cada año, las partidas no aceptadas fiscalmente que han sido reconocidas en los libros contables de 2015 y en el Libro Tributario en 2016.

Se aclara que para la declaración de renta no hay registros mensuales, sin embargo, se detallan para facilitar el entendimiento de los rechazos que se aplican en su preparación.

Tabla 11

EFECTO EN DECLARACION DE RENTA - TRANSACCIONES INVENTARIOS										
Mes	2015					2016				
	Rechazo provisión inventario - Activo (4)	Rechazo provisión inventario - Gasto (4)	Ajuste costo ventas Costo (4)	Rechazo dadas baja inventario Gasto (1)	Total efecto Resultados	Rechazo provisión inventario - Activo (4)	Rechazo provisión inventario - Gasto (4)	Ajuste costo ventas Costo (4)	Rechazo dadas baja inventario Gasto (1)	Total efecto Resultados
Enero 31								552		552
Febrero 28								552		552
Marzo 31								276		276
Abril 30										
Mayo 31										
Junio 30										
Julio 31										
Agosto 31										
Septiembre 30				Ver Nota abajo						
Octubre 31										
Noviembre 30										
Diciembre 31	1.380	- 1.380		- 1.175	- 2.555	1.115	- 1.115			- 1.115
Total año	1.380	- 1.380	-	- 1.175	- 2.555	1.115	- 1.115	1.380	-	265

Nota: El rechazo de \$1.175 explicado en numeral (1), no tendría contrapartida en el Libro Tributario, dado que el activo debe retirarse por \$2.900 y el gasto fiscalmente aceptado solo asciende a \$1.725. Una sugerencia del manejo de esta situación puede observarse en la conclusión 2 del escenario II de la sección II.6.

- (1) Corresponde al ajuste por retiro del inventario y registro en gastos de las pérdidas de existencias de fácil destrucción. Se realiza cargo a resultados y disminución de inventarios. Para efectos fiscales en año 2015, de acuerdo con artículo 64 del estatuto tributario se rechaza del gasto \$1.175 (\$2.900 menos \$1.725). En 2016 no hay rechazo. No hay diferencia fiscal-contable en el valor del activo.
- (2) Se reconoce la estimación del VNR en libros (\$1.380 en diciembre 2015) y en el Libro Tributario (\$1.115 en diciembre 2016). Igualmente para NIF al 1o de enero y el 31 de diciembre de 2015 y el 31 de diciembre de 2016 (ver tabla 12). En este ejercicio se presume que la Compañía registra en Libro Tributario en 2016 el ajuste de VNR requerido en el Decreto 2649, en caso que ésta desee o necesite para otros propósitos reflejar en ese libro todo lo estipulado en dicho decreto. Sin embargo, consideramos que una opción válida, que además disminuye el volumen de partidas conciliatorias entre el Libro Tributario y la declaración de renta, es la de no reconocer el ajuste a VNR en el mencionado libro, por no tener ningún efecto fiscal.

- (3) Debido a que en 2016 se vendieron los inventarios a los que se les calculó el VNR a 31 de diciembre de 2015, se elimina en 2016 la provisión registrada en libros a diciembre de 2015, como un menor valor del costo de ventas en 2016. En caso que la reversión sea producto de un nuevo cálculo de VNR sin haberse vendido los inventarios, se debería reconocer ingreso por reversión de la provisión inicialmente registrada (no es parte de los supuestos en este ejercicio).

Para NIF el ajuste a VNR de enero 1o y diciembre 31 2015, se elimina como menor valor del costo de ventas por la venta en 2015 y 2016 de los inventarios a los que se les calculó VNR. En caso que se presentara un cambio favorable en el VNR sin que se vendiera el inventario, se debería reconocer como reversión por ajuste del VNR menor valor del gasto inventarios (no es parte de los supuestos en este ejercicio).

- (4) Para efectos fiscales la provisión reconocida en los libros a diciembre de 2015 (activo y gasto) se rechaza por no ser deducible. Para el año 2016 el valor disminuido en los registros contables e en el costo en la venta del inventario (\$1.380), que tenía ajuste al VNR en diciembre de 2015, se incluye en el costo de ventas fiscal no reconocido en libros en dicho año.

II.4 EFECTOS AJUSTE A VNR - DETERIORO INVENTARIOS EN EL ACTIVO Y RESULTADOS – EN SALDOS NIF AÑO TRANSICIÓN 2015 Y EN LIBROS CONTABLES AÑO 2016

En las tablas 12 y 13 se presentan los efectos de los movimientos en los inventarios descritos en las secciones anteriores, tanto en activos como en resultados.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 12

EFECTO - AJUSTE VNR DETERIORO EN INVENTARIO NIF - ACTIVO										
Mes	2015					2016				
	Saldo mes anterior (1)	Aumento deterioro inventario (1)	Retiro deterioro por venta inventario (2)	Reversión deterioro (2)	Saldo fin de mes (1)	Saldo mes anterior (1)	Aumento deterioro inventario (1)	Retiro deterioro por venta inventario (2)	Reversión deterioro (2)	Saldo fin de mes (1)
Enero 31	- 1.500		600		- 900	- 1.380		552		- 828
Febrero 28	- 900		600		- 300	- 828		552		- 276
Marzo 31	- 300		300			- 276		276		-
Abril 30	-									-
Mayo 31	-									-
Junio 30	-									-
Julio 31	-									-
Agosto 31	-									-
Septiembre 30	-									-
Octubre 31	-									-
Noviembre 30	-									-
Diciembre 31	-	- 1.380			- 1.380		- 1.115			- 1.115
Total año	- 1.500	- 1.380	1.500	-	- 1.380	- 1.380	- 1.115	1.380	-	- 1.115

Tabla 13

EFECTO AJUSTE VNR- DETERIORO INVENTARIO NIF - RESULTADOS										
Mes	2015					2016				
	Pérdidas por deterioro (1)	Efecto en Costo de ventas (2)	Menor costo por reversión deterioro (2)	Dadas de baja inventario Gasto	Efecto resultados NIF	Pérdidas por deterioro (1)	Efecto en Costo de ventas (2)	Menor costo por reversión deterioro (2)	Dadas de baja inventario Gasto	Efecto resultados NIF
Enero 31		- 600			- 600		- 552			- 552
Febrero 28		- 600			- 600		- 552			- 552
Marzo 31		- 300			- 300		- 276			- 276
Abril 30										
Mayo 31										
Junio 30										
Julio 31										
Agosto 31										
Septiembre 30										
Octubre 31										
Noviembre 30										
Diciembre 31	1.380			2.900	4.280	1.115			1.700	2.815
Total año	1.380	- 1.500	-	2.900	2.780	1.115	- 1.380	-	1.700	1.435

- (1) Se reconoce la estimación de VNR en libros (\$1.380 en diciembre de 2015) y en el Libro Tributario (\$1.115 en diciembre de 2016) (Ver tabla 10). Igualmente para NIF a enero 1o de 2015 se reconoce \$1.500, diciembre 31 2015 \$1.380 y a diciembre 31 de 2016 \$1.115.
- (2) Debido a que en 2016 se vendieron los inventarios a los que se les calculó el VNR a 31 de diciembre de 2015, se elimina en 2016 la provisión registrada en libros en diciembre 2015, como un menor valor del costo de ventas en 2016. En caso que la reversión sea producto de un nuevo cálculo de VNR sin haberse vendido los inventarios, se debería reconocer ingreso por reversión de la provisión inicialmente registrada (no es parte de los supuestos en este ejercicio).

Para NIF el ajuste a VNR de enero 1o y diciembre 31 de 2015, se elimina como menor valor del costo de ventas por la venta en 2015 y 2016 de los inventarios a los que se les calculó VNR. En caso que se presentara un cambio favorable en el VNR sin que se vendiera el inventario, se debería reconocer la reversión por ajuste del VNR como ingreso o como menor valor del gasto, situación que no es parte de los supuestos en este ejercicio.

II.5 COMPARACION DE SALDOS LIBROS DECRETO 2649 – LIBRO TRIBUTARIO Y VALORES BAJO NIF EN AÑOS DE TRANSICIÓN (2015) Y ADOPCION (2016) AL NUEVO MARCO NORMATIVO

Con base en el desarrollo de los supuestos anteriormente descritos, a continuación en las tablas 14 y 15 se presentan los saldos de acuerdo con las normas contables vigentes para el año de transición, así como los determinados para la preparación del Libro Tributario, simultáneamente comparados con los establecidos bajo el nuevo marco normativo (NIF), a la fecha de transición (enero 1 de 2015), al cierre del año de transición (31 de diciembre de 2015) y al cierre del primer año de adopción (31 de diciembre de 2016). Respecto del Libro Tributario se ilustran dos escenarios. En el primero, los ajustes al VNR del inventario se realizan presumiendo que en dicho libro se registran las transacciones siguiendo lo requerido por el Decreto 2649/93 y en el segundo escenario, se asume que en el Libro Tributario no se reconocen los ajustes al VNR que no tengan impacto fiscal.

Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados con los escenarios evaluados o con alternativas a los mismos, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Tabla 14

ESCENARIO I : LOS AJUSTES AL VNR EN 2015 REGISTRO CONTABLE Y EN 2016 SE REGISTRAN EN EL LIBRO TRIBUTARIO SIGUIENDO EL DECRETO 2649 DE 1993									
RESUMEN COMPARATIVO SALDOS: LIBROS D.R. 2649/93 (2015) - LIBRO TRIBUTARIO (2016) versus SALDOS IFRS (2015 extralibros - 2016 libros contables)	Enero 1o 2015			Diciembre 31 2015			Diciembre 31 2016		
	Libros y fiscal (*)	Valor IFRS (**)	Diferencia	Libros D.R. 2649/93 (*)	Valor IFRS (**)	Diferencia	Libro Tributario D.R. 2649/93 (*)	Valor IFRS (***)	Diferencia
Inventario (antes de ajuste VNR)	19.500	19.500	-	29.600	29.600	-	31.500	31.500	-
Provisión - Deterioro - registro VNR	-	1.500	1.500	1.380	1.380	-	1.115	1.115	-
Valor diferencia neta en activo	19.500	18.000	1.500	28.220	28.220	-	30.385	30.385	-
Efecto en utilidades retenidas ESFA	1.500								
Provision-Ajuste VNR inventarios-Resultados				1.380	1.380	-	1.115	1.115	-
Valor ajustado al costo de ventas				-	1.500	1.500	1.380	1.380	-
Reversión provisiones-Ajuste VNR				-	-	-	-	-	-
Dadas de baja inventario - Gasto				2.900	2.900	-	1.700	1.700	-
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	4.280	2.780	1.500	1.435	1.435	-

Tabla 15

ESCENARIO II : EN EL LIBRO TRIBUTARIO SOLO SE RECONOCE LO QUE TIENE IMPACTO FISCAL									
RESUMEN COMPARATIVO SALDOS: LIBROS D.R. 2649/93 (2015) - LIBRO TRIBUTARIO (2016) versus SALDOS IFRS (2015 extralibros - 2016 libros contables)	Enero 1o 2015			Diciembre 31 2015			Diciembre 31 2016		
	Libros y fiscal (*)	Valor IFRS (**)	Diferencia	Libros y fiscal (*)	Valor IFRS (**)	Diferencia	Libro Tributario (*)	Valor IFRS (***)	Diferencia
Inventario (antes de ajuste VNR)	19.500	19.500	-	29.600	29.600	-	31.500	31.500	-
Provisión - Deterioro - registro VNR	-	1.500	1.500	1.380	1.380	-	-	1.115	1.115
Valor diferencia neta en activo	19.500	18.000	1.500	28.220	28.220	-	31.500	30.385	1.115
Efecto en utilidades retenidas ESFA	1.500								
Provision-Ajuste VNR inventarios-Resultados				1.380	1.380	-	-	1.115	1.115
Valor ajustado al costo de ventas				-	1.500	1.500	1.380	1.380	-
Reversión provisiones-Ajuste VNR				-	-	-	-	-	-
Dadas de baja inventario - Gasto				2.900	2.900	-	1.700	1.700	-
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	4.280	2.780	1.500	320	1.435	- 1.115

A continuación se presentan las explicaciones (*) (**) (***) de las tablas 14 y 15:

(*) **Para Escenario I** - Libro Tributario siguiendo Decreto 2649 de 1993

Valor en libros calculado a enero 1o de 2015 sin VNR (no ajustado al D.R. 2649/93). A diciembre 31 de 2015 ajustado al VNR (según D.R. 2649/93) pero no conforme a norma fiscal (2015) - Para el 31 de diciembre de 2016, en el Libro Tributario se ajusta al VNR según D.R. 2649/93, pero no conforme a la norma fiscal.

Para Escenario II - Libro Tributario reconociendo solo lo que tiene impacto fiscal

Valor a enero 1 y diciembre 31 de 2015 igual a Escenario I. En 2016 no se reconoce ajuste a VNR ni en el activo ni en el resultado, que sí se registra en libros NIF

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo NIF en año de transición. Reconocido en libros en dicho año de transición (2015) y utilizados para determinar saldo inicial libros NIF a enero 1o de 2016.

(***) Valor reconocido en libros contables en 2016 con base en NIF, ajustado al VNR.

II.6 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Con base en los resultados de las comparaciones realizadas en los dos escenarios presentados, respecto de la forma de reconocer en el Libro Tributario los ajustes al valor neto realizable (VNR) así como lo relativo a la porción deducible y no deducible de los retiros de inventarios, a continuación se presentan los comentarios respectivos.

El escenario I en el cual se asume que el Libro Tributario se prepara reconociendo lo requerido por el Decreto 2649/93 respecto del VNR y de los retiros de inventario, sin considerar que dichos ajustes sean o no aceptados fiscalmente, tiene el siguiente impacto:

1. Por los ajustes al VNR no se presentarían diferencias entre los saldos IFRS y el Libro Tributario en el saldo del activo y en los resultados
2. A cambio de lo anterior, el Libro Tributario no refleja los saldos fiscales a incluir en la declaración de renta y requerirá la preparación de conciliación entre este Libro y la declaración.
3. La porción no deducible de una baja de inventarios genera también la necesidad de preparar conciliación como la indicada en numeral 2 anterior.

El escenario II en el cual se asume que, respecto del VNR y de los retiros de inventario, en el Libro Tributario se reconozcan solo las mediciones que tienen efectos fiscales, tiene los siguientes efectos:

1. Los ajustes al VNR solo se registran en saldos NIF y el Libro Tributario arroja los valores a incluir directamente en el activo y en los costos y deducciones a presentar en la declaración de renta. No requerirá conciliaciones ni registros adicionales en cuentas de orden fiscales.

2. Partidas como el ajuste por pérdidas de mercancía que excedan el monto aceptado como deducible (E.T. art. 64) generarían un registro sin partida doble en el Libro Tributario; dado que el activo perdido se restaría del patrimonio por el 100% del mismo, pero el gasto respectivo solo se registraría parcialmente, es decir, la parte deducible, si únicamente se pretendiera registrar esa porción deducible. En esos casos se haría necesario registrar la transacción completa en el Libro Tributario, y se prepararía una conciliación con la porción no deducible, que podría además soportarse con un registro adicional de dicha diferencia en cuentas de orden fiscales.

Si bien, consideramos que la preparación de la conciliación antes mencionada es suficiente, aceptamos que existe la posición de otros especialistas que consideran indispensable el registro en cuentas de orden antes descrito. Finalmente, pensamos que es más un aspecto formal que de fondo y por ello, consideramos aceptable cualquiera de las dos opciones.

III. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (PP&E)

Se presentan a continuación los datos de este rubro de los estados financieros que permitirán determinar el saldo bajo NIF en la fecha de transición.

Valores resumidos a Enero 1 de 2015	
Fecha de transición	
Valor bruto a enero 1o 2015	11.000 (1)
Depreciación acumulada	- 4.000 (1)
Valor neto libros D.R. 2649/93	7.000
Ajuste costo atribuido para IFRS	8.000 (2)
Menos valor ya registrado	-
Ajuste para IFRS	8.000
Vr ESFA para IFRS	15.000

(1) Valores de costos y depreciación acumulada en libros iguales a los incluidos en la declaración de renta

(2) Se tomó como costo atribuido la revaluación reconocida localmente (IFRS-NIIF 1 o Sección 35) anexas al Decreto 2420 de 2015.

III.1 EVALUACIONES DE MEDICION - PP&E REGISTRO LIBROS DECRETO 2649 DE 1993 EN 2015 - LIBRO TRIBUTARIO EN 2016 - NIF en 2015 y 2016.

SUPUESTOS:

- a) En años anteriores al 2015, para efectos fiscales, se presentaba la PP&E con el mismo valor determinado en libros. La valorización registrada a enero 1º de 2015, surgió de un avalúo realizado en diciembre de 2014, cuyos datos se presentan a continuación.

Activo	Valor neto en libros D.R. 2649/93	Avalúo	Valorización
Terreno	1.000	2.000	1.000
Construcción neto de depreciación	4.400	11.400	7.000
Total	5.400	13.400	8.000

- b) A la fecha de transición (ESFA) se utilizó la exención del costo atribuido para el terreno y la construcción tomando la revaluación reconocida en libros y/o valor razonable.

- c) En el ESFA para los muebles y equipo se utilizó el modelo del costo registrado en libros.

- d) En diciembre de 2015 se efectuó inversión en una oficina por \$6.000, con el fin de arrendarla. Se comenzó a depreciar para efectos fiscales con una vida útil de 20 años en enero de 2016. Para NIF se tratará como propiedad de inversión a valor razonable (VR). Avalúo en diciembre 2016 \$6,800, generándose ajuste por \$800.
- e) Depreciación: Para NIF, de acuerdo con el resultado del avalúo, se determinó para la construcción una vida útil restante de 35 años a partir el 1º de enero de 2015. El terreno no es depreciable. La vida útil de los muebles y equipos se estima técnicamente que no presenta diferencia para NIF con la que se había determinado bajo el marco contable anterior.
- f) No se consideró necesario efectuar un nuevo avalúo del inmueble para diciembre de 2015 y 2016.

De acuerdo con lo anterior, a continuación se presenta un detalle por clase de activos de PP&E a la fecha de transición, el cual será el punto de partida de preparación de la información financiera por cada tipo de activo durante el año 2015 para efectos de los registros contables bajo el marco normativo actual, a fin de establecer los valores comparativos del mismo año bajo NIF.

Para el año 2016 se determinarán los valores a reconocer en el Libro Tributario y los registros contables bajo el nuevo modelo NIF.

PP&E valores detallados	
Valores de acuerdo con políticas aplicadas a Diciembre 2014	A Enero 1 de 2015
Costo	
Terreno	1.000
Construcción	8.000
Oficina para arriendo	- (1)
Muebles y equipo	2.000
	11.000
Depreciación acumulada	
Construcción	- 3.600 (2)
Oficina para arriendo	-
Muebles y equipo	- 400 (2)
	- 4.000
Valorización	
Terreno y construcción	8.000 (3)
Oficina para arrendar	-
Total valorización	8.000
Total en libros	15.000

A continuación se presentan las explicaciones de los numerales (1) a (3) del cuadro anterior:

- (1) A Enero 1º de 2015 no se tenía esta clase de activo. Si se hubiera tenido no hubiera sido necesario separarla de la PP&E en los registros contables preparados de acuerdo con el Decreto 2649/93. Para NIF sí será necesario separarla presentándola bajo la denominación de “Propiedades de Inversión”.
- (2) Corresponde a la depreciación calculada en línea recta sobre la construcción y los muebles y equipo, reconocida por los mismos valores en registros contables y para efectos fiscales hasta diciembre de 2015.
- (3) Valorización reconocida a 31 de diciembre de 2014, de acuerdo con el Decreto 2649/93 sobre el avalúo técnico de \$13.400 del terreno y la construcción realizado a dicha fecha.

III.2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2015 Y 2016 RELATIVAS A LA PP&E

Los movimientos detallados por clase de activo de PP&E en libros contables de 2015 bajo normas del Decreto 2649/93 y para el Libro Tributario en 2016, así como de acuerdo con IFRS-NIIF para los dos años se ilustran en las tablas 16 y 17.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 16

TRANSACCIONES EN PP&E POR CLASE DE ACTIVO EN 2015 y 2016										
	APLICANDO POLITICAS UTILIZADAS HASTA DICIEMBRE DE 2014									
	Costo 2015 - libros Decreto 2649 de 1993					Costo 2016 - Libro Tributario				
	Propiedad Planta y Equipo				ACTIVO Valorización (3)	Propiedad Planta y Equipo				ACTIVO Valorización (3)
Terreno	Construc	Muebles y equipo	Oficina para arriendo (1)	Terreno		Construc	Muebles y equipo	Oficina para arriendo (1)		
Saldo inicial	1.000	8.000	2.000	-	8.000	1.000	8.000	2.000	6.000	8.400
Enero a Noviembre- sin compras ni retiros										
Diciembre 31				6.000	400					1.200
Total año	1.000	8.000	2.000	6.000	8.400	1.000	8.000	2.000	6.000	9.600

Tabla 17

APLICANDO POLITICAS NIF												
	Año 2015					Año 2016						
	Propiedad Planta y Equipo				Propiedad Inversion	(3)	Propiedad Planta y Equipo				Propiedad Inversion	(3)
	Terreno (2)	Construc (2)	Muebles y equipo	Oficina para arriendo (1)	Terreno		Construc	Muebles y equipo	Oficina para arriendo (1)			
Saldo inicial	2.000	11.400	2.000	-		2.000	11.400	2.000	6.000			
Enero a Noviembre- sin compras ni retiros												
Diciembre 31				6.000					800			
Total año	2.000	11.400	2.000	6.000	-	2.000	11.400	2.000	6.800			

- (1) La compra de oficina en diciembre de 2015 se reconoce como PP&E bajo el Decreto 2649/93. Para NIF por ser propiedad que se adquirió para inversión y no cumplir con la definición de PP&E, se trata como Propiedad de inversión (IAS-NIC 40 IFRS plenas, Sección 16 de las IFRS-NIIF para las PYMES). Se ajusta a Valor razonable en diciembre de 2016 \$800. Ver (3) abajo
- (2) El costo atribuido fue tomado con base en la revaluación reconocida en PCGA anterior y/o ajuste a valor razonable. (Ver III.1a) (siguiendo los párrafos D5 y 6 de la IFRS-NIIF 1 o los párrafos 35.10 c) y d) de la sección 35 de la IFRS-NIIF para PYMES).

Para diciembre 2015 y 2016 no se presentan ajustes a valor razonable, dado que en las Full IFRS (NIIF Plenas) se asume que no hay cambios importantes en el valor razonable y en caso de IFRS for SME (NIIF para PYMES), porque no se permite la revaluación de activos. Los cambios en estas normas (D.R. 2496/15), permitirán la revaluación en 2017. Para el terreno y construcción se tomó el modelo de iniciar con el nuevo valor razonable asignado eliminando la depreciación registrada en los PCGA anteriores.

- (3) En diciembre de 2015 y 2016 en libros locales y Libro Tributario, respectivamente, se ajusta la valorización, según el Decreto 2649/93, del terreno y la construcción por \$400 originado en la disminución del valor en libros por la depreciación de la construcción en dichos años (\$400 por año), dado que el avalúo técnico no varió en 2015 ni 2016. Adicionalmente, en diciembre 2016 el avalúo de la oficina comprada en diciembre de 2015 generó valorización de \$800. Lo anterior, en caso que se optara por reconocer la valorización en el Libro Tributario en 2016, opción que no es obligatoria. Ver análisis al final de esta sección, en III.6.

III.3 EFECTOS EN DEPRECIACION DE AJUSTES DEL COSTO ATRIBUIDO Y VALOR RAZONABLE EN ACTIVO Y RESULTADOS EN REGISTROS CONTABLES 2015, LIBRO TRIBUTARIO 2016 Y SALDOS NIF 2015 Y 2016

En las tablas 18 y 19 se presentan los cálculos de depreciación y valorización por clase de activo para los dos años.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 18

CALCULOS DEPRECIACION Y VALORIZACION - APLICANDO POLITICAS UTILIZADAS HASTA DICIEMBRE DE 2014										
Mes	2015 EN LIBROS (DECRETO 2649)					2016 (LIBRO TRIBUTARIO)				
	PP&E Depreciación acumulada			PATRIMON	RESULTADO	PP&E Depreciación acumulada			PATRIMON	RESULTADO
	Construcc (1)	Muebles y equipo (1)	Oficina para arriendo (1)	Superavit Valorización (2)	Gasto Depreciac. (1)	Construcc (1)	Muebles y equipo (1)	Oficina para arriendo (1)	Superavit Valorización (2)	Gasto Depreciac. (1)
Saldo inicial	- 3.600	- 400	-	-	8.000	- 4.000	- 600	-	-	8.400
Enero 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Febrero 28	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Marzo 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Abril 30	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Mayo 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Junio 30	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Julio 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Agosto 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Septiembre 30	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Octubre 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Noviembre 30	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 25		75
Diciembre 31	- 33	- 17		- 400	50	- 33	- 17	- 25	- 1.200	75
Valor año	- 400	- 200	-	- 400	600	- 400	- 200	- 300	- 1.200	900
Saldo final	- 4.000	- 600	-	- 8.400	600	- 4.400	- 800	- 300	- 9.600	900

Tabla 19

CALCULOS DEPRECIACION Y VALORIZACION - APLICANDO POLITICAS NIF										
Sin cambios en el valor razonable. Ver Sección III.1 e)										
Mes	Año 2015					Año 2016				
	PP&E Depreciación Acumulada		Propiedad Inversion (PI)	RESULTADOS		PP&E Depreciación Acumulada		Propiedad Inversion (PI)	RESULTADOS	
	Construcc (3)	Muebles y equipo (3)	Oficina para arriendo	Ajuste Valor razonable PI (4)	Gasto Depreciac. (3)	Construcc (3)	Muebles y equipo (3)	Oficina para arriendo	Ajuste Valor razonable PI (4)	Gasto Depreciac. (3)
Saldo inicial	-	400				-	600			
Enero 31	-	27				-	27			44
Febrero 28	-	27				-	27			44
Marzo 31	-	27				-	27			44
Abril 30	-	27				-	27			44
Mayo 31	-	27				-	27			44
Junio 30	-	27				-	27			44
Julio 31	-	27				-	27			44
Agosto 31	-	27				-	27			44
Septiembre 30	-	27				-	27			44
Octubre 31	-	27				-	27			44
Noveiembre 30	-	27				-	27			44
Diciembre 31	-	27				-	27		800	44
Valor año	-	326	-	-	526	-	326	-	800	526
Saldo final	-	326	-	-	526	-	651	-	800	526

Explicaciones de numerales (1) a (4) tablas 18 y 19

- (1) En libros contables 2015 (D.R. 2649/93) y Libro Tributario en 2016 se continúa aplicando la depreciación en línea recta aceptada fiscalmente que se venía registrando hasta diciembre de 2014. Las vidas útiles utilizadas son 20 años para inmuebles, 10 años para muebles y equipo.
- (2) En diciembre de 2015 y 2016 en libros locales y Libro Tributario, respectivamente, se ajusta la valorización, según el Decreto 2649/93, del terreno y la construcción por \$400 originado en la disminución del valor en libros por la depreciación de la construcción en dichos años (\$400 por año), dado que el avalúo técnico no varió en 2015 ni 2016. Adicionalmente, en diciembre 2016 el avalúo de la oficina comprada en diciembre de 2015 generó valorización de \$800. Lo anterior, en caso que se optara por reconocer la valorización en el Libro Tributario en 2016, opción que no es obligatoria. Ver análisis al final de esta sección, en III.6.
- (3) Depreciación inmueble para NIF con base en el costo atribuido estimado a 1 de enero de 2015 y la vida útil de 35 años determinada en avalúo técnico. Para muebles y equipo la vida útil es de diez (10) años estimada, sin cambios respecto a la determinada hasta Diciembre de 2014.
- (4) Aplicando IAS (NIC) 40 en caso de Full IFRS (NIIF plenas) y Sección 16 de NIIF para Pymes, las propiedades de inversión no son sujetas a depreciación pero sí se reconoce el ajuste del valor razonable a diciembre 31 de 2016 en los resultados del periodo.

III.4 RESUMEN DE EFECTOS ACUMULADOS PP&E EN REGISTROS CONTABLES 2015, LIBRO TRIBUTARIO 2016 Y SALDOS NIF 2015 Y 2016

Como resultado de los cálculos detallados anteriormente, en la tabla 20 se presenta el resumen comparativo del saldo total de PP&E (Costo, depreciación, valorización) en activos y resultados, bajo las prácticas contables actualmente utilizadas.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 20

Mes	RESUMEN SALDOS PP&E Y PROPIEDADES DE INVERSION APLICANDO POLITICAS UTILIZADAS HASTA DICIEMBRE DE 2014										
	Año 2015 - libros Decreto 2649/93					Año 2016 - Libro Tributario					
	Propiedad, planta y equipo			ACTIVO Valorización	RESULTADOS Depreciac	Propiedad, planta y equipo			ACTIVO Valorización	RESULTADOS Depreciac	
Costo	Depreciac Acumulad	Movi- miento neto	Costo			Depreciac Acumulad	Movi- miento neto				
Saldo inicial	11.000	- 4.000	7.000	8.000			17.000	- 4.600	12.400	8.400	
Enero 31		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Febrero 28		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Marzo 31		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Abril 30		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Mayo 31		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Junio 30		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Julio 31		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Agosto 31		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Septiembre 30		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Octubre 31		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Noviembre 30		- 50	- 50					- 75	- 75		75
Diciembre 31	6.000	- 50	5.950	400	50			- 75	- 75	1.200	75
Movimiento año	6.000	- 600	5.400	400	600			- 900	- 900	1.200	900
Total año	17.000	- 4.600	12.400	8.400	600			17.000	- 5.500	11.500	9.600

En este escenario se presume que para la preparación del Libro Tributario en 2016, la Compañía reconoce la valorización tal y como se venía reconociendo bajo las normas del Decreto 2649/93. No obstante, tal como se indica en el análisis al final de esta sección (Ver sección III.6), no se considera un tratamiento obligatorio, pudiendo ser innecesario su registro en dicho libro. Para efectos de mostrar integralmente la diferencia entre las prácticas contables actualmente seguidas y el nuevo marco normativo bajo IFRS-NIIF, en el cuadro anterior se presentan las valorizaciones, tanto en el año de transición (2015) como en el año de adopción (2016).

En la tabla 21 siguiente se muestra el resumen de los saldos de PP&E y Propiedades de inversión bajo el marco de IFRS-NIIF.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 21

RESUMEN SADOS PP&E Y PROPIEDADES DE INVERSIÓN APLICANDO POLÍTICAS NIF										
Mes	Año 2015					Año 2016				
	Propiedad, planta y equipo			Propiedad Inversión (PI)	RESULTADOS Neto Depreciac PP&E - ajuste Vr razonable PI	Propiedad, planta y equipo			Propiedad Inversión (PI)	RESULTADOS Neto Depreciac PP&E - ajuste Vr razonable PI
	Costo Atribuido	Depreciac Acumulad	Movi-miento neto			Costo Atribuido	Depreciac Acumulad	Movi-miento neto		
Saldo inicial	15.400	- 400	15.000	-		15.400	- 926	14.474	6.000	
Enero 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Febrero 28		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Marzo 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Abril 30		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Mayo 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Junio 30		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Julio 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Agosto 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Septiembre 30		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Octubre 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Noveiembre 30		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Diciembre 31		- 44	- 44	6.000	44		- 44	- 44	800	- 756
Movimiento año	-	- 526	- 526	6.000	526	-	- 526	- 526	800	- 274
Total año	15.400	- 926	14.474	6.000	526	15.400	- 1.451	13.949	6.800	- 274

Tenga presente que el saldo inicial de 2015 corresponde con el valor razonable de la edificación (\$11.400), el valor razonable del terreno (\$2.000) y el costo de los muebles y equipos (\$2.000) y que la depreciación acumulada y su correspondiente gasto se explican en la tabla 19 de la sección III.3.

III.5 COMPARACION DE SALDOS LIBROS DECRETO 2649/93 – LIBRO TRIBUTARIO Y VALORES BAJO NIF EN AÑOS DE TRANSICIÓN (2015) Y ADOPCION (2016) DEL NUEVO MARCO NORMATIVO

Con base en los supuestos anteriormente desarrollados, en las tablas 22 y 23 se presentan los saldos determinados de acuerdo con las normas contables vigentes para el año de transición, así como los del Libro Tributario, simultáneamente comparados con los establecidos bajo el nuevo marco normativo (IFRS-NIIF), a la fecha de transición (enero 1 de 2015), al cierre del año de transición (31 de diciembre de 2015) y al cierre del primer año de adopción (31 de diciembre de 2016).

Respecto del Libro Tributario se ilustran dos escenarios. En el primero, los ajustes a la valorización de PP&E se realizan suponiendo que en dicho libro se registran las transacciones siguiendo lo requerido por el Decreto 2649/93 y en el segundo escenario, asumiendo que en el Libro Tributario no se reconocen los ajustes al valor razonable que no tengan impacto fiscal.

Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados con los escenarios evaluados o con alternativas a los mismos, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 22

ESCENARIO I - Los ajustes por valorización de la PP&E se registran en el Libro Tributario									
RESUMEN COMPARATIVO SALDOS: LIBROS D.R. 2649/93 (2015) LIBRO TRIBUTARIO (2016) versus SALDOS IFRS (2015 extralibros - 2016 libros contables)	Enero 1 2015			Diciembre 31 2015			Diciembre 31 2016		
	Libros y fiscal (*)	Valor IFRS (**)	Diferencia	Libros D.R. 2649/93 (*)	Valor IFRS (**)	Diferencia	Libro Tributario (*)	Valor IFRS (***)	Diferencia
Propiedad, planta y equipo - Costo/Costo atribuido	11.000	15.400	- 4.400	17.000	15.400	1.600	17.000	15.400	1.600
Depreciación acumulada	- 4.000	- 400	- 3.600	- 4.600	- 926	- 3.674	- 5.500	- 1.451	- 4.049
Propiedades de inversión	-	-	-	-	6.000	6.000	-	6.800	6.800
Valorizaciones	8.000	-	8.000	8.400	-	8.400	9.600	-	9.600
Valor diferencia neta en el activo	15.000	15.000	-	20.800	20.474	326	21.100	20.749	351
Efecto en utilidades retenidas ESFA	-								
Depreciación-Resultados				600	526	74	900	526	374
Ajuste a Valor razonable - Resultados				-	-	-	-	800	800
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	600	526	74	900	- 274	1.174

Tabla 23

ESCENARIO II - Los ajustes por valorización de la PP&E que no tienen impacto fiscal no se registran en el Libro Tributario									
RESUMEN COMPARATIVO SALDOS: LIBROS D.R. 2649/93 (2015) LIBRO TRIBUTARIO (2016) versus SALDOS IFRS (2015 extralibros - 2016 libros contables)	Enero 1 2015			Diciembre 31 2015			Diciembre 31 2016		
	Libros y fiscal (*)	Vr IFRS (**)	Diferencia	Libros y fiscal (*)	Vr IFRS (**)	Diferencia	Libro Tributario (*)	Vr IFRS (***)	Diferencia
Propiedad, planta y equipo - Costo/Costo atribuido	11.000	15.400	- 4.400	17.000	15.400	1.600	17.000	15.400	1.600
Depreciación acumulada	- 4.000	- 400	- 3.600	- 4.600	- 926	- 3.674	- 5.500	- 1.451	- 4.049
Propiedades de inversión	-	-	-	-	6.000	6.000	-	6.800	6.800
Valorizaciones	8.000	-	8.000	8.400	-	8.400	-	-	-
Valor diferencia neta en activo	15.000	15.000	-	20.800	20.474	326	11.500	20.749	- 9.249
Efecto en utilidades retenidas ESFA	-								
Depreciación-Resultados				600	526	74	900	526	374
Ajuste a Vr razonable - Resultados				-	-	-	-	800	800
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	600	526	74	900	- 274	1.174

A continuación se presentan las explicaciones (*) (**) (***) de las tablas 22 y 23:

(*) **Para Escenario I** - Libro Tributario siguiendo Decreto 2649 de 1993

Valor en libros al 1o de enero y 31 de diciembre de 2015 siguiendo PCGA actuales igual al valor presentado en declaración renta a Diciembre 31 2014 y 2015, excepto por las valorizaciones. Para el año 2016, en el Libro Tributario se sigue con los registros del Decreto 2649, incluyendo las valorizaciones.

Para Escenario II - Libro Tributario reconociendo solo lo que tiene impacto fiscal

Los valores para el 1o de enero y al 31 de diciembre 31 de 2015 son iguales al "Escenario I", pero en el año 2016 no se reconoce en el Libro Tributario el valor de las valorizaciones por no tener impacto fiscal.

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo IFRS en año de transición, reconociendo valorizaciones como parte del costo atribuido. Este saldo no se reconoce en libros de contabilidad durante ese año, pero es utilizado para determinar los saldos NIF al 1o de enero de 2016.

(***) Valor reconocido en libros contables en 2016 con base en NIF, tomando las valorizaciones como parte del costo atribuido.

III.6 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Con base en los resultados de las comparaciones realizadas en los dos escenarios presentados, respecto de la forma de reconocer en el Libro Tributario los ajustes por valorizaciones de las PP&E, a continuación se presentan los comentarios respectivos.

El escenario I, en el cual se asume que el Libro Tributario se prepara reconociendo todas las transacciones relativas a PP&E indicadas en el Decreto 2649 de 1993, tales como las valorizaciones, aunque no tengan efecto fiscal, tiene el siguiente impacto:

1. El reconocimiento de las valorizaciones en el Libro Tributario genera diferencias entre el valor del activo y el patrimonio a incluir en la declaración de renta, lo cual requerirá la eliminación de ese reconocimiento para prepararla, así como elaborar conciliaciones entre dicha declaración y el mencionado libro. Exige a la compañía realizar la inversión para obtener un avalúo técnico cada tres años que pareciera innecesaria, excepto en casos puntuales en que se requiera para alguna transacción especial, una norma fiscal requiriera un valor patrimonial comercial calculado con base en las normas que perdieron vigencia comercial con la adopción de las NIF (situación no evaluada en este ejercicio).
2. El valor del costo y depreciación en el activo, así como en los resultados, que arroje el Libro Tributario podrá trasladarse directamente a la Declaración Renta cumpliendo uno de los objetivos pretendido con dicho libro.
3. Llama la atención que, en caso que la compañía utilizara un sistema acelerado de depreciación fiscal (no incluido en las bases de este ejercicio) diferente del reconocido de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993, siguiendo los artículos 130, 134, 140 del estatuto tributario, el Libro Tributario no arrojaría los saldos para solicitar en la Declaración de Renta; sería también necesario preparar conciliaciones con dicho libro, además de las conciliaciones que deben hacerse con los saldos NIF para efectos del cálculo del impuesto de renta diferido.

El escenario II en el cual se asume que, respecto de los ajustes por valorización, en el Libro Tributario se reconozcan solo las mediciones que tienen efectos fiscales, tiene los siguientes efectos:

1. No se reconocen valorizaciones en el Libro Tributario y, por lo tanto, no se requerirá preparar conciliaciones ni registros adicionales en cuentas de orden fiscales.
2. Al igual que lo indicado en el numeral 2 del escenario I anterior, el valor del activo y la depreciación en resultados no generan diferencia entre la declaración de renta y el Libro Tributario
3. Tampoco se generarán diferencias entre el Libro Tributario y la declaración de renta, en caso que la Compañía optara por registrar en el Libro Tributario la depreciación fiscal acelerada que se menciona en el análisis del numeral 3 del escenario I anterior.
4. En resumen, los saldos del Libro Tributario se podrán trasladar automáticamente a la declaración de renta.

De acuerdo con las observaciones anteriores, se considera recomendable, por ser eficiente, práctico y aceptado en el marco legal, que en el Libro Tributario se reconozcan las transacciones siguiendo el enfoque mencionado en el escenario II anterior.

IV. CUENTAS POR PAGAR (CxP)

A enero 1o de 2015 (Fecha de transición)		
Valor libros Decreto 2649 de 1993	-	8.000 (1)
Ajuste a valor presente (VP) para NIF		692 (2)
Menos valor reconocido en libros		-
Ajuste para NIF		692
Vr ESFA para NIF	-	7.308

- (1) Incluye cuentas por pagar a Socios de \$3.000 vencimiento en dos (2) años sin interés, tasa de descuento 13.19% anual
- (2) Corresponde al ajuste para NIF del Valor Presente (VP) de la cuenta por pagar (CxP) a Socios, determinado con base en las condiciones indicadas en el numeral (1) anterior.

IV.1 EVALUACIONES DE MEDICION – CUENTAS POR PAGAR: REGISTRO LIBROS DECRETO 2649 DE 1993 EN 2015 - LIBRO TRIBUTARIO EN 2016 Y NIF en 2015 y 2016.

SUPUESTOS:

- a) A enero 1º de 2015, el saldo de las cuentas por pagar se compone de la siguiente manera:

Detalle	Valor
Proveedores (*)	5.000
Socios	3.000

- (*) Tienen plazos de pago acordados en condiciones normales de crédito
- b) Las cuentas por pagar a socios tienen vencimiento en diciembre 31 de 2016 y no tienen intereses pactados.
- c) La Compañía estima tasa descuento a aplicar para las cuentas por pagar a Socios en 13,19%, de acuerdo con la siguiente tabla de amortización.

Tabla No 24

TABLA AMORTIZACION CUENTAS POR PAGAR SOCIOS						
Mes	2015			2016		
	VP CxP Socios inicio mes	Gastos financieros a amortizar	VP CxP Socios fin de mes	VP CxP Socios inicio mes	Gastos financieros a amortizar	VP CxP Socios fin de mes
Tasa de descuento		13,19%				
Enero 31	2.308	25	2.333	2.632	29	2.660
Febrero 28	2.333	26	2.359	2.660	29	2.690
Marzo 31	2.359	26	2.385	2.690	30	2.719
Abril 30	2.385	26	2.411	2.719	30	2.749
Mayo 31	2.411	27	2.438	2.749	30	2.779
Junio 30	2.438	27	2.464	2.779	31	2.810
Julio 31	2.464	27	2.492	2.810	31	2.841
Agosto 31	2.492	27	2.519	2.841	31	2.872
Septiembre 30	2.519	28	2.547	2.872	32	2.904
Octubre 31	2.547	28	2.575	2.904	32	2.936
Noviembre 30	2.575	28	2.603	2.936	32	2.968
Diciembre 31	2.603	29	2.632	2.968	33	3.000

IV. 2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2015 Y 2016 RELATIVAS A CUENTAS POR PAGAR A PROVEEDORES Y SOCIOS

Las siguientes fueron las transacciones mensuales de causaciones de compras de inventarios que afectaron las cuentas por pagar a proveedores, realizadas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015 (año de transición) y el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016 (año de adopción).

En la tabla 25 se muestran los valores reconocidos a valores nominales de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993 y a continuación la tabla 26 los efectos que tendría en las cuentas por pagar y en el estado de resultados el reconocimiento del efecto financiero del valor presente (VP) de las cuentas por pagar a Socios, de acuerdo con los supuestos indicados anteriormente.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 25

TRANSACCIONES EN CUENTAS POR PAGAR PROVEEDORES Y SOCIOS EN 2015 y 2016										
Mes	PASIVO EN LIBROS DECRETO 2649 DE 1993 EN 2015					PASIVO EN LIBRO TRIBUTARIO 2016				
	Saldo mes anterior proveedor	Compras mes proveedor (1)	Pagos a proveedor (1)	Saldo fin mes proveedor	Más: CxP Socios (1)	Saldo mes anterior proveedor	Compras mes proveedor (1)	Pagos a proveedor (1)	Saldo fin mes proveedor	Más: CxP Socios (1)
Enero 31	- 5.000	- 3.100	3.200	- 4.900	- 3.000	- 6.400	- 2.900	2.800	- 6.500	- 3.000
Febrero 28	- 4.900	- 3.100	3.200	- 4.800	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Marzo 31	- 4.800	- 3.100	3.200	- 4.700	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Abril 30	- 4.700	- 3.100	3.200	- 4.600	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Mayo 31	- 4.600	- 3.100	3.200	- 4.500	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Junio 30	- 4.500	- 3.100	3.200	- 4.400	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Julio 31	- 4.400	- 3.100	2.900	- 4.600	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Agosto 31	- 4.600	- 3.100	2.900	- 4.800	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Septiembre 30	- 4.800	- 3.100	2.900	- 5.000	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Octubre 31	- 5.000	- 3.100	2.900	- 5.200	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Noviembre 30	- 5.200	- 3.100	2.900	- 5.400	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Diciembre 31	- 5.400	- 3.900	2.900	- 6.400	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Total año	- 5.000	- 38.000	36.600	- 6.400	- 3.000	- 6.400	- 34.800	35.350	- 5.850	- 3.000
Total CxP					- 9.400					- 8.850

(1) Corresponde a movimiento cuentas por pagar proveedores y Socios registrada a valores nominales en libros Decreto 2649 de 1993 en 2015 y Libro Tributario en 2016.

De acuerdo con la tabla anterior, en los libros contables del año 2015 se registran los valores nominales de las cuentas por pagar a proveedores y a socios, sin considerar si los plazos de pago de unas y otras pudieran tener un impacto financiero por el efecto del reconocimiento del valor presente de las mismas. En el Libro Tributario para registrar en el año 2016, se mantiene la política de reconocimiento de todas las cuentas por pagar a valor nominal, tal y como se reconocieron las transacciones y saldos hasta el año 2015.

IV.3 EFECTOS DEL RECONOCIMIENTO DEL VP EN CUENTAS POR PAGAR A SOCIOS

En la tabla 26 se presenta el efecto financiero de la cuenta por pagar a Socios considerando el descuento que se efectúa a esta cuenta por estar fuera de las políticas normales de cobro.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 26

Mes	EFECTO CxP PROVEEDORES Y SOCIOS - VALOR PRESENTE (VP) EN CxP SOCIOS - NIF - PASIVOS									
	2015					2016				
	Saldo inicial CxP proveedor y Socios (1)	Compras mes proveedor	Pagos a proveedor	Efecto actualizac pasivo en NIF (1)	Saldo final CxP proveedor y Socios	Saldo inicial CxP proveedor y Socios (1)	Compras mes proveedor	Pagos a proveedor	Efecto actualizac pasivo en NIF (1)	Saldo final CxP proveedor y Socios
Enero 31	- 7.308	- 3.100	3.200	- 25	- 7.233	- 9.032	- 2.900	2.800	- 29	- 9.160
Febrero 28	- 7.233	- 3.100	3.200	- 26	- 7.159	- 9.160	- 2.900	2.800	- 29	- 9.290
Marzo 31	- 7.159	- 3.100	3.200	- 26	- 7.085	- 9.290	- 2.900	2.800	- 30	- 9.419
Abril 30	- 7.085	- 3.100	3.200	- 26	- 7.011	- 9.419	- 2.900	2.800	- 30	- 9.549
Mayo 31	- 7.011	- 3.100	3.200	- 27	- 6.938	- 9.549	- 2.900	2.800	- 30	- 9.679
Junio 30	- 6.938	- 3.100	3.200	- 27	- 6.864	- 9.679	- 2.900	2.800	- 31	- 9.810
Julio 31	- 6.864	- 3.100	2.900	- 27	- 7.092	- 9.810	- 2.900	2.800	- 31	- 9.941
Agosto 31	- 7.092	- 3.100	2.900	- 27	- 7.319	- 9.941	- 2.900	3.150	- 31	- 9.722
Septiembre 30	- 7.319	- 3.100	2.900	- 28	- 7.547	- 9.722	- 2.900	3.150	- 32	- 9.504
Octubre 31	- 7.547	- 3.100	2.900	- 28	- 7.775	- 9.504	- 2.900	3.150	- 32	- 9.286
Noviembre 30	- 7.775	- 3.100	2.900	- 28	- 8.003	- 9.286	- 2.900	3.150	- 32	- 9.068
Diciembre 31	- 8.003	- 3.900	2.900	- 29	- 9.032	- 9.068	- 2.900	3.150	- 33	- 8.850
Total año	- 7.308	- 38.000	36.600	- 324	- 9.032	- 9.032	- 34.800	35.350	- 369	- 8.850

(1) Valores de cuentas por pagar descontados a valor presente (VP) por la Cuenta por pagar a Socios. El aumento corresponde al efecto de actualización del VP del pasivo cada mes, que se reconoce como gasto financiero en NIF.

El monto inicial a enero 1o de 2015 se determinó así: Total \$7,308, es igual a valor nominal de los proveedores \$5.000, más \$2,308 de cuentas por pagar a Socios, correspondiente al VP de la cuenta por pagar de \$3.000, de acuerdo con cuadro de amortización que se ilustra en esta sección, apartado IV.1 en la tabla 24.

IV.4 COMPARACION DE SALDOS LIBROS DECRETO 2649 DE 1993 – LIBRO TRIBUTARIO Y VALORES BAJO NIF EN AÑOS DE TRANSICIÓN (2015) Y ADOPCION (2016) DEL NUEVO MARCO NORMATIVO

Con base en los supuestos anteriormente desarrollados, a continuación se muestran en la tabla 27 los saldos de cuentas por pagar determinados de acuerdo con las normas contables vigentes para el año de transición, así como los determinados para la preparación del Libro Tributario, simultáneamente comparados con los establecidos bajo el nuevo marco normativo (NIF), a la fecha de transición (enero 1º de 2015), al cierre del año de transición (31 de diciembre de 2015) y al cierre del primer año de adopción (31 de diciembre de 2016).

Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados con los escenarios evaluados o con alternativas a los mismos, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 27

RESUMEN COMPARATIVO DE SALDOS RELATIVOS A CUENTAS POR PAGAR									
RESUMEN COMPARATIVO SALDOS: LIBROS D.R. 2649/93 (2015) - LIBRO TRIBUTARIO (2016) versus SALDOS NIF (2015 extralibros - 2016 libros contables)	Enero 1 2015			Diciembre 31 2015			Diciembre 31 2016		
	Libros y fiscal (*)	Valor IFRS (**)	Diferencia	Libros D.R. 2649/93 (*)	Valor IFRS (**)	Diferencia	Libro Tributario D.R. 2649/93 (*)	Valor IFRS (***)	Diferencia
Supuesto: En 2015 registro contable y 2016 Libro Tributario siguiendo Decreto 2649									
Cuenta por pagar proveedores	- 5.000	- 5.000	-	- 6.400	- 6.400	-	- 5.850	- 5.850	-
Cuenta por pagar Socios	- 3.000	- 2.308	- 692	- 3.000	- 2.632	- 368	- 3.000	- 3.000	-
Valor diferencia neta en pavisos	- 8.000	- 7.308	- 692	- 9.400	- 9.032	- 368	- 8.850	- 8.850	-
Efecto en utilidades retenidas ESFA			- 692						
Gastos financieros - resultados				-	324	- 324	-	369	- 369
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	-	324	- 324	-	369	- 369

(*) Valor en libros calculado según norma fiscal-Decreto 2649/93 en 2015 y en el Libro Tributario en 2016

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo NIF en año de transición, no reconocido en libros en dicho año de transición (2015), pero utilizados para determinar saldo inicial libros IFRS-NIIF a enero 1 2016

(***) Valor reconocido en libros contables con base en NIF en 2016.

IV.5 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

En el desarrollo planteado, el reconocimiento en el Libro Tributario de las cuentas por pagar a socios según el Decreto 2649 de 1993, es decir por el valor nominal de las mismas, tiene el siguiente impacto:

1. En el Libro Tributario, no será necesario ajustar a valor presente (VP) el valor nominal de estas ni reconocer el modelo de costo amortizado, causando los gastos financieros que exigen las NIF. En consecuencia, el valor que arroje el Libro Tributario por concepto del pasivo podrá trasladarse directamente a la declaración de renta cumpliendo uno de los objetivos del mencionado Libro.
2. La diferencia que surge entre el Libro Tributario (declaración renta) con los saldos contables de NIF, requieren de análisis para la evaluación del impuesto de renta diferido

Evaluación adicional sobre el ejercicio analizado en cuentas por pagar a Socios –

1. Aunque no está planteado el ejemplo en este ejercicio, llamamos la atención que cuando se presenten **saldos por cobrar a socios** en situaciones similares a las indicadas para las cuentas por pagar a socios evaluadas anteriormente; además de reconocer el VP de dichas cuentas por cobrar en el sistema contable bajo NIF, se deberán liquidar e incluir en la declaración de renta, para efectos fiscales únicamente, los denominados "intereses presuntivos".

2. Lo anterior implicaría dos posibilidades respecto del Libro Tributario:

- a) Registrar en dicho libro las cuentas por su valor nominal (decreto 2649/93), lo cual genera diferencia, en los ingresos reconocidos en el Libro Tributario, con los ingresos a incluir en la declaración de renta; también se presentaría entre el valor de los gastos financieros reconocidos para IFRS – NIF con los gastos a presentar en la declaración de renta sin registrar el valor del interés presuntivo ya que este no está reglamentado en este decreto. También se presentaría diferencia entre el valor de los gastos financieros reconocidos para NIF con los gastos a presentar en la declaración de renta. De lo anterior, surge entonces la necesidad de preparar las conciliaciones respectivas. entre el Libro Tributario y la declaración de renta, además de la que debe hacerse con los saldos NIF para efectos del cálculo del impuesto diferido.
- b) Registrar en dicho libro no solo la parte nominal de las cuentas, siguiendo el Decreto 2649 de 1993, sino también reconocer los intereses presuntivos, de esta manera el Libro Tributario ya no cumplirá con lo indicado en el Decreto 2649 de 1993, pero con la ventaja de no generar ninguna diferencia entre este y la declaración de renta. La diferencia con los saldos NIF continúa presentándose para efectos de la evaluación del efecto en la tasa efectiva de impuestos dada la imposibilidad de reconocimiento de impuesto diferido en este caso.

Ahora bien, el reconocer los intereses presuntivos en el libro fiscal generaría un registro sin partida doble, dado que el valor nominal fiscal de la cuenta por cobrar no se aumenta con el valor de los intereses a reconocer en los ingresos fiscales que se van a incluir en la declaración de renta.

Al igual que lo mencionado en las secciones anteriores, atendiendo uno de los objetivos del Libro Tributario, se considera recomendable, por ser eficiente, práctico y válido en el marco legal, hacer uso de la opción descrita en el literal b) anterior.

3. Sobre las cuentas por cobrar o pagar a socios o con terceros sobre las cuales se han pactado plazos de cobro o pago a mediano o largo plazo sin tasas de interés o con tasas que difieren sustancialmente de las tasas de mercado, que en nuestro medio son muy comunes y, en no pocos casos, importantes; surge otro aspecto a evaluar.

Dicha clase de cuentas se han venido reconociendo tanto para fines tributarios como para propósitos contables por su valor nominal, sin evaluar el impacto financiero de un potencial reconocimiento del valor presente de las mismas, dado que, si fuera necesario reconocer dicho efecto financiero por una diferencia importante entre el valor nominal y el valor presente de la transacción, éste no se reconocía en los registros contables.

Podríamos referirnos a dos teorías para la ausencia de dicho reconocimiento:

- a) El registro del valor presente de los saldos por cobrar o pagar de estas no está de acuerdo con lo previsto en el Decreto 2649 de 1993, o
- b) A pesar de que el Decreto 2649 de 1993 establece el reconocimiento del valor presente, atendiendo lo establecido en el artículo 136 de dicho decreto, en el que se indicaba “Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán éstas últimas”, la interpretación generalizada llevaba a no reconocer en los libros contables esta clase especial de transacciones que no eran de recibo en las normas tributarias.

Respecto a lo mencionado en el literal a) anterior, encontramos que en una interpretación integral de los artículos 10, 36, 62 y 74 del Decreto 2649 de 1993⁵, el reconocimiento del valor presente en cuentas por cobrar o por pagar con determinadas características, sí está contemplado en el Decreto 2649 de 1993 y, por ello, para esta clase de cuentas, su registro no estaba incumpliendo las normas de dicho decreto. No obstante, por las razones expuestas en el literal b) anterior, dicho reconocimiento en libros contables no se realizaba atendiendo la prevalencia de las normas de carácter tributario.

Como quedó demostrado el concepto del VP sobre cuentas por cobrar y pagar ya se encontraba regulado en el marco contable anterior, pero era inaplicable a la hora de registrarlos en los libros por la prevalencia de las normas fiscales sobre las contables. Siguiendo la teoría de quienes opinan que el Libro Tributario debe reflejar integralmente lo que requiere el decreto 2649 de 1993 y ante la pérdida de vigencia de la prevalencia de las normas tributarias sobre las contables⁶; entonces, bajo esa teoría, también debería reconocerse en el Libro Tributario este aspecto del VP contemplado en el Decreto 2649 de 1993 y preparar conciliaciones, para eliminar los efectos del registro de dicho VP, a la hora de elaborar la declaración de renta.

Como resultado de lo anteriormente expuesto, siguiendo el esquema de los dos escenarios que se han planteado en el presente ejercicio, para cada rubro analizado, surge entonces la pregunta de si para reconocer en el Libro Tributario esta clase de saldos activos y pasivos con socios o terceros también se tendrían dos escenarios:

El primero, reconocer en el Libro Tributario lo requerido por el Decreto 2649 de 1993, sobre la clase de cuentas por cobrar o por pagar antes descritas, lo que, de acuerdo con la teoría antes explicada llevaría a tener que reconocer en dicho Libro Tributario el valor presente de las partidas, tal y como se reconoce para NIF, generando la necesidad de preparar conciliaciones o registros en cuentas de orden fiscales por las diferencias que surgen entre dicho libro y la declaración de renta.

⁵ Decreto 2649 de 1993: Artículo 10 “**Valuación o medición** (...) Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente (...) “Valor presente o descontado es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a falta de esta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término con un plazo de 90 días (DTF)(...”

Artículo 36 **Pasivo**. Un pasivo es la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos (...)

Artículo 62 “**Cuentas y documentos por cobrar**”(…). “Teniendo en cuenta la naturaleza de la partida y la actividad del ente económico, normas especiales pueden autorizar o exigir que estos activos se reconozcan o valúen a su valor presente.”

Artículo 74 **Obligaciones financieras**. Las obligaciones financieras corresponden a las cantidades de efectivo recibidas a título de mutuo y se deben registrar por el monto de su principal. Los intereses y otros gastos financieros que no incrementen el principal se deben registrar por separado”. (Subrayados no son del texto original).

⁶ El artículo 4º de la Ley 1314 de 2009 estableció la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera y el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 determinó la pérdida de vigencia de exigencias de tratamientos contables como requisito para aceptar reconocimientos fiscales

El segundo, asumiendo que se reconozca en el Libro Tributario solo las mediciones que tienen impacto fiscal y ello haría inócua la discusión del primer escenario, regresando a la situación planteada en el numeral 1 de las conclusiones de esta sección bajo la denominación de “Observaciones relativas a los resultados obtenidos”, es decir, la opción en la cual en el Libro Tributario, no será necesario ajustar a VP el valor nominal de dichas cuentas, ni reconocer el modelo de costo amortizado, sin causar los gastos financieros que exigen las NIF, sino seguir registrando esas cuentas tal y como hasta ahora se ha venido haciendo. Al igual que lo mencionado en los análisis de los rubros anteriores, este segundo escenario es lo que consideramos más recomendable.

V. PROVISIONES

A enero 1 de 2015 (fecha de Transición)		
Valor libros Decreto 2649 de 1993	- 500	(1)
Ajuste para IFRS	- 3.692	(2)
Menos valor reconocido libros	-	
Ajuste para IFRS	- 3.692	
Valor ESFA para IFRS	- 4.192	

- (1) En libros a Diciembre 31 2014 no se reconocieron contingencias, solo fueron reveladas en notas como riesgos eventuales. La provisión de \$500 corresponde a provisión para ICA que solo es deducible cuando se pague, lo cual sucede en el año siguiente.
- (2) Corresponde al ajuste para NIF por 2 demandas cuya resolución fue calificada como probable por los apoderados de la empresa, de acuerdo con IAS-NIC 37 (Full IFRS-NIIF completas), Sección 21 (IFRS for SME – NIIF para Pymes).

V.1 EVALUACIONES DE MEDICION – PROVISIONES- REGISTRO LIBROS DECRETO 2649 DE 1993 EN 2015 - LIBRO TRIBUTARIO EN 2016 - IFRS-NIIF en 2015 y 2016.

SUPUESTOS:

- a) A enero 1º de 2015 se tiene saldo de provisión ICA que se pagó a autoridades municipales en enero 2015. Para NIF se reconoce provisión para dos (2) demandas calificadas probables por los apoderados de la empresa por \$3.692, no registradas en libros contables a la fecha de transición (enero 1º de 2015). En Junio de 2015 se reconocieron las dos provisiones (\$2.000 y \$1.692) en libros contables, por considerarse probable el riesgo, siguiendo lo establecido en el Decreto 2649 de 1993.

Los pagos que se realicen por las demandas se podrán tomar como deducibles en la declaración de renta del año en que se paguen.

- b) A partir de 2015, bimestralmente se reconoce provisión ICA, 1% de ventas, la cual se paga a autoridades en primer mes del bimestre siguiente. Para efectos fiscales solo es deducible la porción pagada en el año.
- c) En abril de 2016 se pagó \$1,850 por la provisión que se había constituido por \$1,692. A diciembre de 2016 se revisa estimado de la provisión de \$2.000, por un valor de \$2.400.

V.2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2015 Y 2016 RELATIVAS A PROVISIONES

Las siguientes fueron las transacciones mensuales de causaciones de provisiones para ICA y contingencias, correspondientes a los periodos del 1º de enero al 31 de diciembre de 2015 (año de transición) y del 1º de enero al 31 de diciembre de 2016 (año de adopción). En la tabla 28 se muestran los movimientos de la provisión para ICA reconocidos de acuerdo con los valores para registrar en libros según el Decreto 2649 de 1993 tanto en el pasivo como en el estado de resultados. En esta opción se presume que el Libro Tributario que se prepare en 2016 cumple con las normas del Decreto 2649 de 1993 sin importar si son o no aceptadas por las normas fiscales.

Al final de esta sección se presentan los impactos y comparaciones, en caso que en el Libro Tributario solo se reconocieran las partidas que tuvieran impacto fiscal. El reconocimiento de provisión de ICA no presenta diferencias con las normas del nuevo marco regulatorio de las NIF.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 28

TRANSACCIONES RELATIVAS A PROVISIONES EN 2015 y 2016										
Mes	PROVISION PARA IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO (ICA)									
	2015					2016				
	PASIVO Y RESULTADOS EN LIBROS DECRETO 2649 DE 1993 EN 2015 - IGUAL TRATAMIENTO PARA NIF EN 2015					PASIVO Y RESULTADOS EN LIBRO TRIBUTARIO 2016 DECRETO 2649 DE 1993 - IGUAL TRATAMIENTO PARA NIF EN 2016				
	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS
Saldo mes anterior	Provisión ICA causada en el mes (1)	Pagos de ICA (1) (3)	Saldo fin mes provisión ICA	Gasto provisión (2)	Saldo mes anterior	Provisión ICA causada en el mes (1)	Pagos de ICA (1) (3)	Saldo fin mes provisión ICA	Gasto provisión (2)	
Enero 31	- 500	- 41	500	- 41	41	- 90	- 50	90	- 50	50
Febrero 28	- 41	- 41		- 82	41	50	- 50	-	-	50
Marzo 31	- 82	- 41	82	- 41	41	50	- 50	100	100	50
Abril 30	- 41	- 41	-	- 82	41	50	- 50	-	-	50
Mayo 31	- 82	- 41	82	- 41	41	50	- 50	100	100	50
Junio 30	- 41	- 41	-	- 82	41	50	- 50	-	-	50
Julio 31	- 82	- 41	82	- 41	41	50	- 50	100	100	50
Agosto 31	- 41	- 41	-	- 82	41	50	- 50	-	-	50
Septiembre 30	- 82	- 41	82	- 41	41	50	- 50	100	100	50
Octubre 31	- 41	- 41	-	- 82	41	50	- 50	-	-	50
Noviembre 30	- 82	- 41	82	- 41	41	50	- 50	100	100	50
Diciembre 31	- 41	- 49	-	- 90	49	50	- 50	-	-	50
Total año	- 500	- 500	910	- 90	500	- 90	- 600	590	- 100	600

(1) Corresponde a la causación en libros bajo el Decreto 2649 de 1993 para 2015 y 2016 de la provisión mensual del ICA que asciende al 1% sobre ventas, así como los pagos bimestrales a autoridades de impuestos. Las mismas partidas reconocidas para Decreto 2649 de 1993 aplican para saldos NIF.

(2) Corresponde al gasto por provisión de ICA para reconocer en libros Decreto 2649 de 1993 año 2015 y 2016 así como para NIF.

(3) Valores de ICA a solicitar como deducibles en la declaración de renta con base en los montos efectivamente pagados.

En la tabla 29 se presentan los movimientos relativos a la provisión para contingencias, reconocidas en los libros a enero 1º de 2015 y durante el año 2015, (año de transición). Igualmente se ilustra el reconocimiento en el Libro Tributario en 2016, suponiendo que en el mismo se registren todas las transacciones siguiendo las normas del Decreto 2649 de 1993, sin importar si son o no aceptadas por las normas fiscales.

En la tabla 30 se ilustran los efectos de la provisión para contingencias bajo NIF en los dos (2) años.

Al final de esta sección en las tablas 31 y 32, se presentan los impactos y comparaciones, en caso que en el Libro Tributario solo se reconocieran las partidas que tuvieran impacto fiscal.

Valores positivos: saldos o movimiento débito - Negativos: saldos o movimiento crédito

Tabla 29

MOVIMIENTOS RELATIVOS A LA PROVISION PARA CONTINGENCIAS 2015-2016 BAJO D.R. 2649 DE 1993 Y LIBRO TRIBUTARIO										
Mes	2015					2016				
	PASIVO Y RESULTADOS EN LIBROS DECRETO 2649 DE 1993					PASIVO Y RESULTADOS EN LIBRO TRIBUTARIO D.R. 2649/93				
	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS
	Saldo mes anterior	Provisión contingencia causada en el mes (1)	Pagos de contingencia (1) (3)	Saldo fin mes provision	Gasto provision (2)	Saldo mes anterior	Provisión contingencia causada en el mes (1)	Pagos de contingencia (1) (3)	Saldo fin mes provision	Gasto provision (2)
Enero 31	-			-		- 3.692			- 3.692	-
Febrero 28	-			-		- 3.692			- 3.692	-
Marzo 31	-			-		- 3.692			- 3.692	-
Abril 30	-			-		- 3.692	- 158	1.850	- 2.000	158
Mayo 31	-			-		- 2.000			- 2.000	-
Junio 30	-			-		- 2.000			- 2.000	-
Julio 31	-	- 3.692		- 3.692	3.692	- 2.000			- 2.000	-
Agosto 31	- 3.692			- 3.692	-	- 2.000			- 2.000	-
Septiembre 30	- 3.692			- 3.692	-	- 2.000			- 2.000	-
Octubre 31	- 3.692			- 3.692	-	- 2.000			- 2.000	-
Noviembre 30	- 3.692			- 3.692	-	- 2.000			- 2.000	-
Diciembre 31	- 3.692			- 3.692	-	- 2.000	- 400		- 2.400	400
Total año	-	- 3.692	-	- 3.692	3.692	- 3.692	- 558	1.850	- 2.400	558

A continuación se ilustran los efectos de la provisión para contingencias bajo NIF en los 2 años.

Tabla 30

MOVIMIENTOS RELATIVOS A LA PROVISION PARA CONTINGENCIAS 2015-2016 BAJO NIF										
Mes	2015					2016				
	PASIVO Y RESULTADOS - EXTRA-LIBROS NIF					PASIVO Y RESULTADOS -NIF				
	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS
	Saldo mes anterior	Provisión contingencia causada en el mes (1)	Pagos de contingencia (1) (3)	Saldo fin mes provision	Gasto provision (2)	Saldo mes anterior	Provisión contingencia causada en el mes (1)	Pagos de contingencia (1) (3)	Saldo fin mes provision	Gasto provision (2)
Enero 31	- 3.692			- 3.692		- 3.692			- 3.692	
Febrero 28	- 3.692			- 3.692		- 3.692			- 3.692	
Marzo 31	- 3.692			- 3.692		- 3.692			- 3.692	
Abril 30	- 3.692			- 3.692		- 3.692	- 158	1.850	- 2.000	158
Mayo 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Junio 30	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Julio 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Agosto 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Septiembre 30	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Octubre 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Noviembre 30	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Diciembre 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000	- 400		- 2.400	400
Total año	- 3.692	-	-	- 3.692	-	- 3.692	- 558	1.850	- 2.400	558

A continuación las explicaciones de las tablas 29 y 30 anteriores.

- (1) Causación en libros Decreto 2649 DE 1993 de la provisión para contingencias no reconocidas a la fecha de transición, más los ajustes estimados en 2016. Adicionalmente en abril de 2016 se registra el pago de contingencia \$1,850, la cual se había provisionado en Junio 2015 por \$1.692; por lo tanto, en el momento del pago se reconoce la diferencia de \$158 con el valor inicialmente registrado (\$1.850 - \$1.692). En Diciembre de 2016 se ajusta la provisión para contingencias en \$400 al nuevo valor estimado.
- (2) Valor cargado a gastos correspondiente a la provisión reconocida en libros bajo Decreto 2649 de 1993. Mientras que con la provisión de ICA no hubo diferencia en este gasto con el registro bajo NIF, para la provisión de contingencias, el gasto registrado durante 2015 en libros del Decreto 2649 de 1993, fue reconocido para NIF en el ESFA a enero 1º de 2015; por lo tanto, durante este año (2015) no se afecta el resultado en estados financieros NIF.
- (3) Valores a solicitar como deducibles en la declaración renta, con base en los montos efectivamente pagados.

V.3 COMPARACION DE SALDOS LIBROS DECRETO 2649 DE 1993 – LIBRO TRIBUTARIO Y VALORES BAJO NIF EN AÑOS DE TRANSICIÓN (2015) Y ADOPCION (2016) DEL NUEVO MARCO NORMATIVO

Con base en los supuestos desarrollados anteriormente, a continuación se presentan los saldos de provisiones determinados de acuerdo con las normas contables vigentes para el año de transición, así como los determinados para la preparación del Libro Tributario, simultáneamente comparados con los establecidos bajo el nuevo marco normativo (IFRS-NIIF), a la fecha de transición (enero 1º de 2015), al cierre del año de transición (31 de diciembre de 2015) y al cierre del primer año de adopción (31 de diciembre de 2016).

Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados con los escenarios evaluados o con alternativas a los mismos, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Se presentan dos escenarios (tablas 31 y 32), en el primero los registros en el Libro Tributario se realizan conforme a las normas del Decreto 2649 de 1993, mientras que en el segundo, solo se reconocen en este libro los eventos que presentan impacto fiscal.

Tabla 31

ESCENARIO I : Registro en el Libro Tributario conforme a las normas del Decreto 2649 de 1993									
RESUMEN COMPARATIVO SALDOS: LIBROS D.R. 2649/93 (2015) - LIBRO TRIBUTARIO (2016) versus SALDOS NIF (2015 extralibros - 2016 libros contables)	Enero 1 2015			Diciembre 31 2015			Diciembre 31 2016		
	Libros y fiscal (*)	Vr IFRS (**)	Diferencia	Libros dcto 2649 (*)	Vr IFRS (**)	Diferencia	Libro Tributario Dcto 2649 (*)	Vr IFRS (***)	Diferencia
Provisión ICA	- 500	- 500	-	- 90	- 90	-	- 100	- 100	-
Provisión contingencias	-	- 3.692	3.692	- 3.692	- 3.692	-	- 2.400	- 2.400	-
Valor diferencia neta en pavisó	- 500	- 4.192	3.692	- 3.782	- 3.782	-	- 2.500	- 2.500	-
Efecto en utilidades retenidas ESFA	3.692								
Gastos provisión ICA - resultados				500	500	-	600	600	-
Gastos provisión contingencias				3.692	-	3.692	558	558	-
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	4.192	500	3.692	1.158	1.158	-

Tabla 32

ESCENARIO II : Registro en el Libro Tributario de transacciones que tienen impacto fiscal										
RESUMEN COMPARATIVO SALDOS: LIBROS D.R. 2649/93 (2015) - LIBRO TRIBUTARIO (2016) versus SALDOS NIF (2015 extralibros - 2016 libros contables)	Enero 1 2015			Diciembre 31 2015			Diciembre 31 2016			
	Libros y fiscal (*)	Vr IFRS (**)	Diferencia	Libros dcto 2649 (*)	Vr IFRS (**)	Diferencia	Libro Tributario (*)	Vr IFRS (***)	Diferencia	
Provisión ICA	- 500	- 500	-	- 90	- 90	-	-	- 100	100	
Provisión contingencias	-	- 3.692	3.692	- 3.692	- 3.692	-	-	- 2.400	2.400	
Valor diferencia neta en pavisó	- 500	- 4.192	3.692	- 3.782	- 3.782	-	-	- 2.500	2.500	
Efecto en utilidades retenidas ESFA	<u>3.692</u>									
Gastos provisión ICA - resultados				500	500	-	590	600	- 10	
Gastos provisión contingencias				3.692	-	3.692	1.850	558	1.292	
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	4.192	500	3.692	2.440	1.158	1.282	

A continuación las explicaciones de (*), (**) y (***) de las tablas 31 y 32 anteriores.

(*) **Para Escenario I** - Libro Tributario siguiendo Decreto 2649 de 1993

Valor en libros calculado a enero 1º de 2015 sin registro provisión contingencias. En año 2015 se registró contingencia en los libros según Decreto 2649 de 1993. Para el caso del Libro Tributario, en el año 2016, se ajusta al valor de las contingencias probables, según el Decreto 2649 de 1993, pero no conforme a las normas fiscales.

Para Escenario II - Libro Tributario reconociendo solo lo que tiene impacto fiscal

Valores para el año 2015 (enero 1 y diciembre 31) iguales a los del escenario I. En año 2016 no se reconocen provisiones, solo los pagos de ICA y contingencias como gastos deducibles. Para libros NIF se reconocen los movimientos completos de las provisiones.

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo NIF en el año de transición (2015).

En este mismo año 2015 se reconoció en libros la provisión por \$3.692, que en NIF se había registrado en la fecha de transición (enero 1o de 2015). A diciembre 31 de 2015, estos saldos quedan igual y son los saldos con que se inician los libros NIF a enero 1o 2016.

(***) Valor reconocido en libros contables con base en NIF, registrando el 100% de las provisiones y contingencias probables según la IAS-NIC 37 de las Full IFRS (NIIF plenas) y sección 21 de la IFRS for SME (NIIF para pymes).

V.4 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

En el escenario I, el Libro Tributario reconoce la provisión de ICA y las provisiones para contingencias siguiendo lo indicado en el Decreto 2649 de 1993. Ello tiene los siguientes impactos:

1. En el saldo del pasivo y en los resultados por provisiones de ICA y contingencias, no se presentarían diferencias entre los saldos NIF y el Libro Tributario.
2. A cambio de lo anterior el Libro Tributario no refleja los saldos fiscales a incluir en la declaración de renta y requerirá la preparación de una conciliación entre ellos, además de la conciliación que debe prepararse entre los saldos NIF y los montos a incluir en la declaración de renta para efectos de la evaluación del impuesto de renta diferido.

En el Escenario II, en el Libro Tributario se reconocen las transacciones relativas a la provisión de ICA y las provisiones para contingencias cuando tienen impacto fiscal. Ello tiene los siguientes efectos:

1. Los ajustes de las provisiones los pagos relacionados con estas solo se registran en el libro NIF, mientras que en el Libro Tributario, los pagos relacionados con las provisiones se reconocen en resultados (gasto deducible). Las reversiones de provisiones solo tendrían efecto en libro NIF. De esta manera las partidas de resultados del Libro Tributario arrojan el valor a incluir directamente en las deducciones de la declaración de renta. No se generan diferencias en el pasivo de la declaración de renta y el pasivo reconocido en el Libro Tributario. No requerirá conciliaciones ni registros adicionales en cuentas de orden fiscales, al efectuar la comparación de los saldos del Libro Tributario y la declaración de renta.
2. Se mantienen diferencias entre los saldos NIF y los de la declaración de renta, los cuales deberán conciliarse y evaluarse para determinar el impuesto de renta diferido, tal y como se realizaba antes de la entrada en vigencia de las IFRS-NIIF.
3. En resumen, los registros contables que deben realizarse en el Libro Tributario en el escenario I, obligan a generar, para efectos fiscales, un registro adicional en cuentas de orden fiscales o preparar conciliaciones con los saldos de la declaración de renta, que también deben realizarse a la hora de preparar los estados financieros, tal como se indica en el numeral 2 anterior. Todas las situaciones anteriores no se requieren en el escenario II.

Al igual que en las secciones anteriores la recomendación más eficiente, práctica y aceptada por el marco legal es la de reconocer en el Libro Tributario las transacciones según el planteamiento presentado en el escenario II.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los análisis realizados en los escenarios planteados en las Secciones I a V del ejercicio práctico presentado anteriormente, así como las reflexiones sobre situaciones adicionales no ilustradas, pero si evaluadas en este escrito, nos permiten presentar las siguientes conclusiones y recomendaciones:

1. El hecho que el nuevo modelo contable a aplicar por las compañías esté basado en las IFRS-NIIF⁷ cuyas traducciones al español se han anexado a los decretos 2784 de 2012, 3022 y 3023 de 2013 y 2615 de 2014⁸ no es por sí mismo el que ha generado una situación desconocida en nuestro país, sobre la existencia de diferencias entre las normas contables y fiscales. Algunas de estas diferencias ya se presentaban y se reconocían aplicando para efectos contables el Decreto 2649 de 1993. No sobra recordar que, ya con anterioridad y sin la necesidad de tener un “registro contable paralelo” era posible explicar a las autoridades de impuestos las diferencias presentadas entre las cifras reportadas en las declaraciones de impuestos y las reconocidas en los saldos contables; algunas también tan complejas como las que ahora se tendrán al aplicar el marco de las IFRS-NIIF.
2. Las compañías no daban cumplimiento estricto al marco contable anterior (Decreto 2649 de 1993), en sus libros contables y estados financieros presentados al público, bien sea por: a) la exigencia de registros contables por parte de las normas tributarias, b) la emisión de normas legales que permitían opciones de registro por fuera del marco del Decreto 2649 o c) la decisión voluntaria de no reconocer algunas transacciones según lo indicado en el citado Decreto, bien sea por corresponder a transacciones que no se aceptaban fiscalmente o porque la costumbre era registrar contablemente lo indicado en el estatuto tributario, sin atender a la realidad económica.

Ejemplos de las situaciones mencionadas, son la provisión de cartera reconocida según la norma fiscal y no el modelo de recuperabilidad del artículo 62 del Decreto 2649 de 1993, el registro del anterior impuesto al patrimonio con cargo a la revalorización del patrimonio, el no reconocer valores presentes en activos o pasivos, según lo indicado en el artículo 10 del Decreto 2649, o ajustes al VNR de los inventarios requeridos en el artículo 63 de la misma norma, que no se evaluaban ni se registraban por no ser aceptados fiscalmente o el no estimar la vida útil de los activos fijos de manera técnica, sino hacerlo siguiendo el criterio único de línea recta de 5, 10 y 20 años aceptado por las normas fiscales, entre otros.

⁷ Es importante recordar que el Congreso y el mismo Gobierno Colombiano han emitido leyes (por ejemplo Ley 1739 de 2014) y Decretos en los cuales permiten que las compañías se aparten de las IFRS-NIIF para reconocer transacciones específicas, otorgándole facultades a la entidad de vigilancia y control (por ejemplo Superintendencia Financiera) para que puedan exigirle a sus vigilados reconocimientos específicos sobre la medición de ciertos rubros, aunque estos se aparten de las IFRS-NIIF. Por lo tanto, las compañías que opten o estén obligadas a hacer uso de reconocimientos por fuera del marco de las IFRS-NIIF, en estricto sentido, aunque estén dando cumplimiento a las normas legales, no podrán indicar en sus notas a los estados financieros que están dando cumplimiento a dichas IFRS-NIIF, sino a las NIF reglamentadas en nuestro país con base en las normas internacionales (Full IFRS – NIIF plenas o IFRS for SME – NIIF para pymes).

⁸ En diciembre de 2015 se unificaron las NIF en el Decreto Único Reglamentario 2420 y se actualizaron con los últimos cambios de las normas internacionales en el Decreto Reglamentario 2496 del mismo mes.

3. Algunas diferencias entre los saldos y bases contables-financieras y los saldos fiscales, pueden generarse en el desconocimiento tributario de una transacción o saldo reconocido financieramente, en un solo momento o en un solo registro y no el resultado de múltiples y permanentes transacciones realizadas durante un periodo o un año. Por ejemplo, deterioros en el valor de los activos y provisiones registrados en los activos y pasivos de los estados financieros, respectivamente, con cargo a resultados de un periodo, que surgieron en la evaluación al cierre del año únicamente y que no se permiten deducir de los activos o reconocer como pasivos por las disposiciones fiscales y tampoco aceptables por dichas normas fiscales las deducciones reconocidas en los registros contables.

En similar situación se presentan otros casos en los que la determinación de las diferencias entre los valores fiscales y los contables provienen de cálculos que solo requieren y tiene relevancia en un cálculo anual, cuyo reconocimiento mensual es inocuo o impráctico. No se debe olvidar que mientras el reconocimiento financiero de las transacciones es diario y nuestra legislación comercial requiere que estas no se acumulen, para efectos de registros contables, en periodos superiores a un mes, la presentación de las cifras fiscales y en algunos casos la apropiada determinación de las bases fiscales anuales, no requiere de cálculos con cortes en periodos inferiores a un año. Por ejemplo, ese podría ser el caso de i) el cálculo del límite de gastos del exterior no deducibles, ii) la determinación del porcentaje de gastos no deducibles atribuibles a partidas de rentas exentas, o iii) partidas que tienen diferencia en el reconocimiento fiscal y contable en periodos muy cortos de tiempo, durante un año gravable, pero que la determinación de la misma solo es relevante calcularla con el corte a 31 de diciembre (para el cierre del año gravable respectivo), uno de esos casos sería la diferencia entre el ICA causado y el ICA pagado en un año.

4. Otras diferencias entre el tratamiento financiero y fiscal se conforman por múltiples operaciones permanentes que se determinan por vías totalmente diferentes y cuyo impacto anual es fácilmente determinable y soportable a las autoridades de impuestos (activo por activo, transacción por transacción) sin que el valor a incluir en las declaraciones anuales de impuestos, implicara un “registro contable” mensual, para demostrar su aceptabilidad fiscal. Por ejemplo,
 - a. El caso del reconocimiento financiero a valores de mercado de los portafolios de inversiones de las entidades financieras y de seguros, cuyas variaciones de mercado y simultáneamente el reconocimiento de utilidades y pérdidas financieras se determinan diariamente por cada título, bien sea por el cambio diario en el mercado de los títulos que permanecen en el portafolio o por la determinación de la utilidad o pérdida de los títulos que se retiran del mismo. Mientras que para efectos fiscales los mismos títulos se reconocen a valores que no consideran los cambios del mercado y que los rendimientos se causan de acuerdo con las características faciales de los títulos por el denominado modelo de línea recta.
 - b. El reconocimiento financiero de la depreciación de los activos fijos sobre bases y vidas útiles diferentes a las utilizadas para efectos fiscales

Casos como los mencionados en los literales anteriores requieren necesariamente el uso de una ayuda automática que efectúe los cálculos por vías separadas para efectos financieros y fiscales, (activo por activo, día a día, o mes a mes), cuyo resultado financiero y fiscal al final del año sea fácilmente determinable y verificable para comprobar la integridad y exactitud de la información que soporta los estados financieros presentados al final del año o los montos incluidos en las declaraciones de renta y CREE, con los detalles que se pueden extraer del *software* utilizado. Es decir, más que exigir un registro contable mensual de ello, lo que se debe es solicitar que se cuente con un sistema de información, como el antes mencionado, que soporte y permita la verificación de las cifras incluidas en la declaración anual de impuestos.

5. Algunas prácticas contables exigidas por el Decreto 2649 de 1993, cuyo marco regulatorio se está sustituyendo por el de las IFRS-NIIF, no tienen impacto fiscal y mantener su registro en el Libro Tributario, pareciera no obedecer a los principios de eficiencia, practicidad y relación costo-beneficio. Adicionalmente, en el caso de las bases fiscales originadas en montos que no provienen de la técnica contable, no estaría conforme a lo indicado en los artículos 2º y 4º del Decreto 2548 de 2014 (ver numeral 6 siguiente). Lo anterior, porque reconocer transacciones en dicho libro que no tienen efecto fiscal, para después tener que preparar conciliaciones con el fin eliminar las transacciones al preparar las declaraciones anuales de renta y CREE, no genera ninguna utilidad y a cambio de ello puede ser oneroso para las empresas. Por ejemplo, a) en una entidad que utilice el modelo de costo en sus PP&E, no tendría sentido invertir en avalúo de activos cada 3 años (según lo requería el Decreto 2649) para registrar valorizaciones en el Libro Tributario, b) en una Compañía que requiera ajustar a VNR sus inventarios (según lo exigido en el Decreto 2649), no sería necesario reconocer en el Libro Tributario el ajuste ya hecho en los libros NIF, c) Para una entidad que en el Libro Tributario reconoce la provisión fiscal de cartera exigida por las normas fiscales (Decreto 187/75), no tendría sentido exigirle que reconozca la provisión de cartera establecida por el Decreto 2649 y no el monto que la norma fiscal acepta por este concepto.
6. Con la emisión del Decreto 2548 de 2014⁹ el Gobierno determinó en el artículo 2º que las “Bases fiscales” tienen dos fuentes para determinar sus montos: a) “las disposiciones fiscales”, cuyos preceptos principalmente se encuentran en el Estatuto Tributario (ET) y b) “todas las remisiones a las normas contables”, es decir, aquellas normas del ET y las disposiciones fiscales que expresamente acepten el tratamiento de las normas financieras para efectos de medir las bases fiscales de las partidas. Si bien, dicho Decreto 2548 omitió mencionar que las bases fiscales también se pueden determinar por lo que indiquen las normas financieras cuando las disposiciones legales no regulen la materia, en el Concepto 512 de Junio de 2015¹⁰ la DIAN interpretó que dichas bases se determinan “siguiendo las disposiciones fiscales y todas las remisiones, expresas o tácitas, a las normas contables”.

⁹ Corresponde al reglamento emitido por el Gobierno colombiano del artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 en el que se estableció que durante los cuatro (4) primeros años de entrada en vigencia de las NIF las bases fiscales permanecen inalteradas, mientras la DIAN mide los impactos tributarios de la implementación del nuevo marco contable. Ello con base en las facultades otorgadas por el artículo 773 del estatuto tributario de permitirle al Gobierno Nacional exigir, para efectos fiscales, requisitos relacionados con la contabilidad.

¹⁰ El 5 de Junio de 2015 con radicado 016442, La Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN emitió este concepto sobre su interpretación del Decreto 2548 de 2014, el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 y los artículos 773 y 774 del estatuto tributario.

Con base en lo indicado en el párrafo anterior, y teniendo en cuenta que las “Bases fiscales”, en algunos casos, están conformadas por situaciones especiales directamente reguladas por disposiciones fiscales (como el ET), que no tienen su fundamento en normas contables-financieras, podría concluirse que los decretos 2649 y 2650 no quedan vigentes integralmente, puesto que lo que permanece vigente de dichos decretos, durante los cuatro (4) primeros años de aplicación de las IFRS-NIIF, son únicamente los casos en que las disposiciones fiscales remitan expresa o tácitamente a la técnica contable.

7. El Concepto 512 de la DIAN mencionado, al aclarar la diferencia entre “el sistema de registros obligatorios de que trata el Artículo 3 del Decreto 2548 de 2014” y el “Libro Tributario” indica que “a diferencia del sistema de registros obligatorios, la teneduría del Libro Tributario se sujeta a lo previsto en los Decretos 2649 y 2650 de 1993”. Por las razones explicadas en el numeral 6 anterior, sobre las bases fiscales y la mención expresa del artículo 4º del Decreto 2548 de 2014 de “(...) llevar el Libro Tributario con base en las disposiciones del artículo 2 del presente Decreto” entendemos que la afirmación del Concepto 512, de sujetarse el Libro Tributario a lo previsto en el Decreto 2649 solo se refiere a la parte de las bases fiscales que se conforman por las remisiones a las normas contables, dado que dicho artículo 2º claramente, en primera instancia, indica que estas bases se conforman por las disposiciones fiscales.
8. La definición de “Libro Tributario” dada en el párrafo 1 del artículo 4º del Decreto 2548 de 2014, indica que “es aquel libro auxiliar en el cual se registran los hechos económicos de acuerdo con el artículo 2º del presente Decreto”; es decir, el artículo que hace mención a las bases fiscales, que como se indicó en el numeral 6 anterior, tiene 2 fuentes, las disposiciones fiscales y las remisiones a la técnica contable. Con base en ello, entendemos que el reglamento pretende que el “Libro Tributario” sirva de soporte de las cifras fiscales presentadas en las declaraciones de impuestos para facilitar las labores de los contribuyentes a la hora de preparar dichas declaraciones y las labores de fiscalización de la autoridad tributaria¹¹. En otras palabras, de la “contabilidad tributaria” debería procurarse excluirse todas aquellas operaciones requeridas por los Decretos 2649 y 2650 que no son de recibo fiscal, y tratar de incluir en dicho “Libro Tributario” aquellas otras transacciones requeridas por las normas fiscales que no se encuentran en la normatividad contable de dicho Decreto 2649 de 1993.
9. La conformación de algunas bases fiscales tienen origen en disposiciones tributarias específicas que no permiten el uso de técnica de la partida doble, tal y como se aplica en un sistema tradicional de registros contables (por ejemplo, reajustes fiscales, intereses presuntivos, rechazo fiscal parcial de ciertos gastos, cálculo de ingresos no constitutivos de renta, porción de ingresos no gravados o exentos, determinación de proporcionalidad en rentas exentas, entre otros). La evaluación de estas partidas a la hora de decidir el uso opcional del sistema de “registro obligatorio” de diferencias o el “Libro Tributario” es importante para soportar adecuadamente las bases fiscales que se van a utilizar al preparar las declaraciones de impuestos.

¹¹ Es importante recordar que la necesidad del “Libro Tributario” nació porque el Gobierno Nacional consideró indispensable que los contribuyentes que tuvieran muchas diferencias entre las transacciones por reconocer con base en NIF y las que se deben reconocer para efectos de determinar los saldos fiscales de las cifras a declarar, recurrieran a manejar dos “libros” en lugar de manejar el sistema tradicional de conciliaciones.

10. Por las situaciones mencionadas en los párrafos anteriores y en los efectos prácticos de los supuestos y escenarios presentados en los rubros del ejercicio propuesto arriba, consideramos que :

- a. El Libro Tributario facilita las labores separadas de preparación de la información financiera de acuerdo con las NIF y de la información fiscal. No obstante, contando con buenas herramientas automatizadas para la determinación de las diferencias entre las partidas determinadas bajo NIF y las bases para efectos fiscales, la opción del reconocimiento del registro obligatorio de diferencias, es una opción válida, tal y como hasta ahora se venía realizando con el denominado modelo de conciliaciones.
- b. Quienes opten por el modelo del “Libro Tributario” deberán prepararlo con base en las disposiciones del artículo 2 del Decreto 2548 de 2014 (según lo dispone el artículo 4º del mismo decreto); es decir, propendiendo porque se reflejen las bases fiscales a emplear para preparar las declaraciones de impuestos, así en algunos casos dichas bases no estén de acuerdo con lo que se requería en el Decreto 2649 de 1993, dado que para dicho libro deberían primar las disposiciones fiscales, cuando éstas no se apoyan en la técnica contable.

Cómo se explicó en el numeral 2 de las conclusiones y recomendaciones arriba, si cuando el modelo contable seguido era el del Decreto 2649 de 1993, no era posible cumplir integralmente sus exigencias, no puede pretenderse que ahora en el Libro Tributario se dé estricto cumplimiento de dicho decreto, cuando este libro lo que busca es servir de soporte de las bases fiscales.

Este enfoque de registro del Libro Tributario tiene la ventaja de minimizar la generación de partidas conciliatorias entre el libro y las declaraciones de impuestos, permitiendo hacer más eficiente las labores de soporte y preparación de las declaraciones. En este caso, se requiere una adecuada parametrización del *software* utilizado.

- c. El manejo del Libro Tributario debería considerar de manera diferente la clase de partidas de las que provienen las diferencias, si son de operaciones múltiples o transacciones diarias (ver numeral 4 arriba), en cuyo caso el reconocimiento para el libro se hará con esa misma periodicidad, o si corresponde a partidas originadas en un único momento o registro, normalmente a fin de año (ver numeral 3 arriba), entonces el reconocimiento en el “Libro Tributario” solo podrá realizarse en ese único momento.
- d. En el caso de partidas fiscales que sea necesario reconocer en las declaraciones de impuestos, pero que su tratamiento no genere el reconocimiento de la técnica de la partida doble (ver numeral 9 anterior), debería ser suficiente con preparar y soportar adecuadamente los cálculos detallados que dan origen a la(s) partida(s) a excluir o incluir en dichas declaraciones, más allá de hacer un registro de la partida en el libro, es decir, debería primar el fondo sobre la forma. No obstante, conociendo la cultura nuestra arraigada sobre los libros y registros, y considerando el enfoque con el que se realizan en ocasiones las revisiones de las autoridades, es recomendable registrar los totales de los cálculos detallados antes mencionados en unas “Cuentas de orden fiscales” que harían parte del Libro Tributario.

- e. En los casos en los que se prefiera tener el enfoque de preparación del Libro Tributario incluyendo todas las transacciones (tanto las que tienen y no tienen impacto fiscal) que antes se registraban bajo el modelo del Decreto 2649 de 1993; a la hora de prepararse las declaraciones de impuestos, tendrán que seguirse preparando conciliaciones, eliminando los efectos de todas aquellas transacciones o saldos que no tienen efecto fiscal. Ello, además, sin perjuicio de tener que preparar las conciliaciones entre las declaraciones tributarias y los saldos de los libros NIF para efectos de evaluar y calcular el impuesto de renta diferido. Por ser más eficiente, práctico y válido en el marco legal, recomendamos seguir la opción descrita en el literales b, c y d anteriores.
- f. Existen maneras prácticas y eficientes de reconocer las diferencias entre las bases contables obtenidas bajo NIF y las bases fiscales, apelando a la opción de los “registros obligatorios”. En ese caso, cuando se tengan transacciones de las características descritas en los numerales 3 y 4 anteriores (gran número de partidas con movimientos diarios o partidas fiscales que solo requieren de un cálculo anual), consideramos que, al igual que lo indicado para el literal d anterior, el registro mensual de una cifra global en una “cuenta de orden fiscal” o en un sistema de registro obligatorio adicional, no es lo relevante a la hora de evaluar el reconocimiento fiscal anual, sino los soportes y cálculos individuales realizados siguiendo las disposiciones fiscales relativas a la materia. Sin embargo, la recomendación dada en dicho literal d, de reconocer una cuenta de orden fiscal, en este caso también la consideramos necesaria, únicamente para evitar un rechazo o una discusión con las autoridades de impuestos.

Por lo mencionado los literales d y e anteriores, en donde enfatizamos que debe primar el fondo sobre la forma, consideramos innecesario que nuestro sistema de registros siga usando el modelo de cuentas de orden. No obstante creemos que ello solo se logrará cuando el cambio cultural de las IFRS-NIIF haya sobrepasado nuestra generación.

BIBLIOGRAFIA

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 512 del 5 de junio de 2015 con radicado 016442.

Estatuto Tributario

IASB - Full IFRS (NIIF Plenas), IFRS for SME (NIIF para PYMES) 2009

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 que compiló los Decretos 2784 de 2012, 2706 del mismo año, 3022 y 3023 de 2013, junto con sus modificaciones.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Decreto 2548 de 2014.

POR : **OSCAR HERNANDO TORRES MENDOZA**

Socio Director

AMERICA ADVISING & AUDITING SERVICES AAAS

Bogotá, Noviembre de 2015 – Publicado trimestre Enero – Marzo 2016