



El progreso
es de todos

Mincomercio



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
CTCP



Consejo Técnico de la Contaduría Pública

CTCP

Compilación de conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública por el periodo 2018

Marzo de 2021





Tabla de contenido

Tabla de contenido.....	2
Introducción.....	12
Comentarios del presidente del CTCP en el año 2018	13
Comentarios de los miembros del CTCP en el año 2018.....	14
Comentarios de los miembros del CTCP en el año 2018.....	15
Forma como se realizó la compilación.....	16
Acciones con opción de venta	17
Activos biológicos – arrendamientos	19
Activos biológicos – arrendamientos PYMES.....	21
Activos biológicos - medición, depreciación y vida útil	22
Activos biológicos reconocimiento y medición.....	23
Activos biológicos - vacas lecheras	25
Activos -valorizaciones.....	26
Ajustes posteriores a la elaboración del ESFA.....	27
Anticipos.....	28
Arrendamientos – hidrocarburos.....	29
Arrendamientos en calidad de arrendadores.....	31
Arrendamientos – reconocimiento en implementación NIIF 16	33
Arrendamientos adopción NIIF 16	35
Arrendamientos – contratos de renting.....	36
Arrendamiento - leasing operativo	39
Arrendamientos aplicación de la NIIF 16	41
Arrendamientos a través de Lease back	44
Asignación de personal en firmas de contadores	47
Beneficios a empleados	48
Beneficios a empleados por terminación contrato	49
Beneficios a empleados - tasas para cálculos actuariales	51
Cajas de compensación familiar	53
Cambio en la vida útil.....	55
Cambio de grupos NIIF	59
Capitalización de intangibles generados internamente	61
Certificación de estados financieros dictaminados.....	63
Certificaciones en cesamiento de funciones.....	66
Certificación accionistas.....	68



Certificaciones – Contador Público – Revisor Fiscal	70
Certificaciones del Revisor Fiscal	71
Clasificación de grupo en NIIF	72
Clasificación NIIF - Paso del grupo 1 al grupo 2	73
Código de ética profesional aplicable en Colombia	76
Conorcios – registros contables	77
Consolidación de una ESAL	79
Combinación de negocios	81
Combinación de negocios – reconocimiento bajo NIIF-	83
Conservación de documentos contables	91
Consolidación de estados financieros por personas naturales	93
Contabilidad en las ESAL	95
Contabilidad en sindicatos y confederaciones sindicales	97
Contabilidad en Excel	100
Contabilización activos - negocio en marcha.....	104
Contador que pasa a ser administrador.....	107
Contador externo - funciones.....	108
Contador público - responsabilidad	109
Contador Público.....	111
Contador público - contrato.....	112
Control de calidad en servicios de outsourcing contable.....	113
Convenios con entidades estatales	115
Convenio interempresarial	117
Combinación de negocios – estado de resultados	119
Corrección de estados financieros de una microempresa.....	121
Corrección de estados financieros y ESFA	124
Costos en contratos de construcción.....	125
Criptomonedas (CA)	127
Criptomonedas o monedas virtuales	133
Depreciación bajo NIIF PYMES	144
Depreciación por componentes	145
Descuentos tributarios por donaciones.....	147
Descuentos en ventas.....	149
Deterioro de valor en terrenos usados en rellenos sanitarios	151
Diferidos bajo NIIF para PYMES	153
Diferencia en cambio en partidas no monetarias e ingresos en constructoras	155
Documentos soporte de intereses	157



Donaciones - bibliotecas 158

Donaciones en las ESAL 160

Donaciones 163

Donaciones en especie 164

Ejercicio profesional del contador 165

Ejercicio de la contaduría y la revisoría fiscal 166

Ejercicio simultáneo de Revisor Fiscal y auditor externo 168

Elaboración de estados financieros por otro profesionales 169

Entidades en liquidación - reactivación..... 171

Entidad en reactivación 173

Entidades en liquidación - pasivos..... 175

Errores contables - ESFA 176

Errores materiales 180

Errores – registro contra resultados acumulados 182

ESAL - reorganización empresarial (escisión) 184

ESAL - fondo con destinación específica 185

ESAL - inhabilidades del Revisor Fiscal 186

ESAL - registro de libro de actas 188

ESAL - reservas 189

ESAL - Tratamiento fondos..... 190

Estados financieros 191

Estados financieros - Decreto 2649 de 1993..... 192

Estados financieros 194

Estados financieros - firma autógrafa y electrónica 195

Estados financieros - firma digital 198

Estados financieros –firma autógrafa 199

Estados financieros abreviados 201

Estados financieros - persona natural controlante 205

Estados financieros intermedios 207

Estado de situación Financiera de Apertura 208

Exención por diferencia de conversión acumulada 211

Fiducia de administración y pagos..... 213

Firma Contador Público 214

Firma de Certificaciones de Ingresos 215

Fondos de empleados - reservas 216

Formas de contratación del Revisor Fiscal..... 219

Funciones del Contador Público 223



Hipótesis de negocio en marcha.....	224
Honorarios contador público independiente	225
Impresión de comprobantes contables	226
Implementación en entidades del grupo 3.....	227
Impuestos a las Ganancias.....	230
Impuesto a la riqueza – reconocimiento, medición y presentación NIIF	231
Impuesto diferido.....	232
Impuesto diferido – diferencias temporarias	233
Impuesto diferido por cambio de tipo de sociedad	234
Impuesto diferido débito.....	236
Impuesto diferido – omisión en el ESFA.....	238
Impuesto diferido generado por ingresos reconocidos.....	240
Incompatibilidades para un contador	242
Informe – Revisor Fiscal	244
Ingresos - bienes no entregados y facturados.....	245
Ingresos - operaciones y negocios conjuntos.....	247
Ingresos - baja en cuentas de pasivos	250
Ingresos - venta de vehículos	251
Ingresos - comisión en ventas	253
Ingresos - método de avance.....	255
Ingresos - venta de cartera	257
Ingresos - contrato de suministro de materiales.....	259
Ingresos - descuento en ventas	261
Ingresos - fondos parafiscales	263
Ingresos – empresas de mensajería.....	265
Ingresos - facturación en entidades estatales	269
Ingresos - prestación de servicios	272
Ingresos - cooperativas de transporte	274
Ingresos - empresas constructoras.....	276
Inhabilidad – Revisor Fiscal	279
Inhabilidad de Revisor Fiscal en copropiedad	280
Inhabilidad del Revisor Fiscal – prestación de servicios en una filial o subsidiaria.....	281
Inhabilidades – Contador Público	283
Inhabilidad revisor fiscal.....	284
Inhabilidades revisor fiscal	285
Inhabilidad revisor fiscal.....	286
Inhabilidades - revisor fiscal.....	287



Inhabilidades – revisor fiscal PH	288
Inhabilidades – revisor fiscal	289
Inhabilidades – revisor fiscal	291
Inhabilidades – revisor fiscal	292
Inhabilidades revisor fiscal	293
Inhabilidades revisor fiscal	294
Inhabilidades e incompatibilidades revisor fiscal	296
Inhabilidades contador	297
Inhabilidad contador público	298
Inquietudes – Revisoría Fiscal	300
Instrumentos financieros - baja en cuentas	302
Instrumentos financieros - baja en cuentas de partidas con socios	303
Instrumentos financieros básicos - intereses implícitos.....	305
Instrumentos financieros – contratos de cobertura.....	307
Intangibles - software	309
Intangibles - marcas.....	313
Intangibles bajo NIIF para PYMES	316
Inventarios – costos de transformación	317
Inventarios-costos excluidos.....	318
Inventarios de muestras.....	320
Inventarios – reconocimiento de muestras médicas.....	322
Inventarios - deterioro de valor (consumibles).....	324
Inversiones en cooperativas bajo NIIF para Pymes	329
Inversiones en fondos colectivos	331
Inversiones - deterioro	333
ISAE 3402	335
Libros de contabilidad	337
Libros de contabilidad – enmendaduras	339
Libros oficiales	340
Límite de Revisorías Fiscales	342
Límite de Revisorías Fiscales en sociedades anónimas	343
¿Los contadores deben estar certificados en NIIF?	344
Manejo de fletes en transporte multimodal	345
Manejo de inventarios de bienes inmuebles.....	350
Mandato	352
Mandato - contabilidad.....	353
Marco de Información Financiera aplicado por una Matriz y su Subsidiaria	355



Marcos técnicos normativos contables	357
Matriz de riesgos de auditoría.....	359
Método de la participación – presentación	361
Moneda extranjera – cuentas de ahorros exterior	363
Moneda funcional.....	364
Normativa aplicada en Colombia	368
Otro resultado integral.....	370
Obligación de tener revisor fiscal por nivel de activos e ingresos	372
Pérdidas fiscales	373
Pasivos por impuestos	374
Pasivo por anticipo para suscripción futura de acciones	376
Patrimonio - presentación de capital suscrito por cobrar.....	378
Patrimonio - presentación en el estado de situación financiera	379
Patrimonio - capitalización de inventarios.....	381
Patrimonio autónomo	382
Personas naturales - contabilidad.....	384
Políticas contables NIIF	386
Políticas contables NIIF - elaboración	387
Políticas contables respecto a materialidad errores	389
Pólizas de responsabilidad civil en la prestación de servicios profesionales	390
Pólizas y costos de investigación y desarrollo.....	391
Precisiones acerca del control y la influencia significativa - NIIF	393
Presentación bajo NIIF de préstamos largo plazo	403
Presentación de EEFF de inversión en subsidiarias	405
Presentación de estados financieros - estructura.....	407
Presentación de estados financieros intermedios	410
Presentación de gastos ambientales	412
Presentación estados financieros históricos.....	414
Prestación de servicios de Revisoría Fiscal	416
Prestadores de actividades relacionadas con la ciencia contable.....	417
Préstamos para cubrir gastos de una entidad	419
Préstamos de la casa matriz.....	420
Préstamos entre partes relacionadas	422
Procesos fiscales-pasivo pensional -causal disolución	425
Propiedad Horizontal – anticipos	428
Propiedad horizontal - aprobación de estados financieros por administrador y contador.....	430
Propiedad horizontal - ascensor	432



Propiedad horizontal - cartera..... 434

Propiedad horizontal - cartera morosa y cheques girados no entregados 435

Propiedad horizontal - contabilidad..... 436

Propiedad horizontal – contabilización del fondo de imprevistos 438

Propiedad horizontal – convocatoria asambleas extraordinarias 439

Propiedad horizontal – corrección de errores 442

Propiedad horizontal - dación en pago 443

Propiedad horizontal – descuentos por pronto pago 445

Propiedad horizontal - efecto de la renuncia del Revisor Fiscal..... 447

Propiedad horizontal – ESFA - NIIF..... 449

Propiedad horizontal – fondo de imprevistos..... 452

Propiedad horizontal - forma de aplicar los pagos 458

Propiedad horizontal - funciones Revisor Fiscal..... 459

Propiedad horizontal - ingresos financieros..... 460

Propiedad horizontal - inhabilidades - Revisoría Fiscal y a la vez Auditor Externo..... 461

Propiedad horizontal - inicio al llevar la contabilidad 463

Propiedad horizontal – inquietudes..... 466

Propiedad Horizontal – no aplicación de NIIF..... 468

Propiedad horizontal - reserva patrimonial de fondo imprevistos..... 469

Propiedad horizontal – revelaciones sobre intereses de mora..... 471

Propiedad horizontal - obligatoriedad de implementar NIIF 472

Propiedad horizontal - obligación de aplicar NIIF 474

Propiedad horizontal – fondo de imprevistos..... 475

Propiedad horizontal – fondo de imprevistos..... 478

Propiedad horizontal - fondo de Imprevistos 484

Propiedad horizontal - políticas contables 487

Propiedad Horizontal - presupuesto 489

Propiedad horizontal – reconocimiento de provisiones 494

Propiedad horizontal – reconocimiento de gastos 496

Propiedad horizontal - revisor fiscal 498

Propiedad horizontal – revisor fiscal 500

Propiedad horizontal – revisor fiscal 502

Propiedad Horizontal – revisor fiscal 504

Propiedad horizontal – revisor fiscal 506

Propiedad horizontal - soportes contables..... 508

Propiedad horizontal - varios contabilidad 510

Propiedad, planta y equipo - métodos de depreciación..... 512



Propiedad planta y equipo – baja parcial.....	514
Propiedad planta y equipo aplicación NIIF 2015	516
Propiedad planta y equipo - uso del avalúo catastral como revaluación.....	517
Propiedad planta y equipo - frecuencia avalúos	518
Propiedades, Planta y equipo - costos no capitalizables como parte del elemento.....	519
Propiedad planta y equipo - medición posterior.....	521
Propiedad, planta y equipo - construcción.....	522
Propiedad de inversión	523
Propiedad planta y equipo - valor razonable	525
Provisiones de ingresos por avance de obra.....	527
Provisiones - litigio	530
Publicidad estados financieros	532
Reconocimiento reclamación por siniestro	534
Reconocimiento y medición de las actividades inmobiliarias	535
Reconocimiento y medición de instrumentos financieros en moneda extranjera y de cobertura	537
Reconocimiento de compras para terceros	540
Reconocimiento de activos y deterioro de cartera.....	542
Reclasificación contable de pasivos por deuda con socios a patrimonio.....	546
Reclasificación de la cuenta patrimonial de donaciones al momento de realizar el ESFA	547
Reexpresión por no aplicación de NIIF desde fecha ESFA.....	548
Redondeo en cálculo de intereses.....	549
Renuncia Contador Público	550
Registro provisión impuesto de renta	551
Registro inventarios en contratos de construcción	554
Responsabilidad de un contador ante la falta de pago.....	555
Reservas - liberación	557
Responsabilidad de un contador	558
Reexpresión de Estados Financieros	561
Responsabilidades del contador - emisión estados financieros.....	563
Responsabilidades y funciones del Revisor Fiscal.....	565
Responsabilidad de un contador	567
Responsabilidad de un contador	568
Responsabilidad del contador.....	570
Responsabilidad del contador público	571
Responsabilidad de un contador	572
Responsabilidad de un contador	573
Responsabilidad del revisor fiscal.....	576



Responsabilidades del contador	578
Resultados por adopción de NIIF para Pymes	581
Requisitos para prestar servicios contables por una empresa	582
Revalorización del patrimonio	583
Reversión provisiones	584
Revelaciones información financiera	585
Revisor Fiscal - conflicto de interés	587
Revisoría Fiscal - auxiliar	588
Revisor fiscal	589
Revisor Fiscal - contratación	590
Revisor fiscal – deber de denunciar	591
Revisoría fiscal – autenticidad de los soportes	593
Revisoría fiscal	594
Revisoría fiscal - inhabilidad	596
Revisor fiscal - alcance labor	598
Revisor fiscal - actividades administrativas	599
Revisoría Fiscal	600
Revisoría Fiscal	601
Revisoría Fiscal	602
Revisoría Fiscal en empresas unipersonales	603
Revisoría Fiscal	604
Revisoría Fiscal	605
Sector solidario – cartera y deterioro	607
Sistema de información decimal	609
Software desarrollado	610
Soportes contables	612
Subvenciones del Gobierno - contabilización	613
Subvenciones en una empresa de servicios públicos domiciliarios	614
Tasa de cambio para conversión de cuentas del patrimonio	616
Tratamiento de canteras o minas de carbón	620
Tratamiento bienes entregados en garantía	621
Tratamiento del IVA en bienes de Capital	624
Tratamiento del IVA en Bienes de Capital	630
Tratamiento de IVA devoluciones en ventas	634
Tratamiento de los incentivos dados por proveedores	636
Uniones temporales	637
Utilidad operacional	639



Uso de software de origen venezolano.....	641
Vehículos en demostración.....	643
Venta de activos incluyendo una marca	644
Ventas brutas	646
Participantes en la elaboración de la compilación	649



Introducción

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP en Colombia, como organismo de normalización técnica de normas contables e información financiera y de aseguramiento de la información, facultado conforme a lo dispuesto en el artículo 6 “*Autoridades de regulación y normalización técnica*” de la Ley 1314 de 2009, adscrito al Ministerio de Comercio Industria y Turismo; tiene abierta a la comunidad, a quien(es) denominamos como petionario(s) la posibilidad de realizar cualquier tipo de consultas que genere inquietudes, aclaraciones, precisiones, para orientar en todos los aspectos técnico-científicos relacionados con la aplicación de las Normas de Información Financiera, sobre el ejercicio profesional del contador público, sobre revisoría fiscal y la aplicación de las Normas de Aseguramiento de Información y sobre contabilidad, considerando para ello las leyes aplicables vigentes tales como la Ley 145 de 1960, 43 de 1990, 1314 de 2009, Código de Comercio, DUR 2420 de 2015 y demás normatividad expedida por parte del Gobierno Nacional.

El objetivo del documento de compilación es dar a conocer consultas seleccionadas, debido a su importancia y relevancia, para que el público en general, los profesionales de la contaduría pública, los estudiantes de contaduría, los administradores, empresarios y en general, los interesados en conocer la diferente doctrina emitida por este organismo. En esta ocasión la compilación se refiere a consultas realizadas en el año 2018.

El CTCP ha emitido numerosos conceptos que se refieren a temas relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, en cumplimiento de su función de resolver inquietudes sobre la aplicación de los marcos técnicos expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009. Antes de remitir una nueva consulta al CTCP, le recomendamos consultar previamente esta base de datos para determinar si tu inquietud u otra similar ha sido resuelta por este organismo de normalización técnica. Por favor utiliza el buscador aplicando los siguientes filtros: año, tema y/o número de concepto.

Con sentimientos de aprecio, y en espera que el documento sea de utilidad para la comunidad en general;

Leonardo Varón García

Consejero del CTCP (2018-2021)



Comentarios del presidente del CTCP en el año 2018

El CTCP como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, tiene como funciones principales las de presentar a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio Industria y Turismo propuestas para que conjuntamente expidan principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, así como dar orientación sobre ellas.

En desarrollo de la Ley 1314 de 2009 en los artículos 1.1.1.3., 1.1.2.3., 1.1.3.3., y 1.2.1.9 del DUR 2420 de 2015 se estableció que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública resolvería las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de las normas de información financiera y aseguramiento de la información. Con fundamento en lo anterior, a partir del año 2010 el CTCP ha emitido más de 7.000 conceptos, que dan orientación sobre la aplicación de estos marcos normativos.

Aun cuando las consultas se resuelven en los términos del artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, subrogado por el artículo 1 de la Ley Estatutaria 1755 de 2015, en virtud del cual los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución, le corresponde al CTCP como organismo de normalización técnica, dar las orientaciones requeridas para la aplicación de los marcos de información financiera y aseguramiento.

La compilación que se incorpora en este documento, está basada en los conceptos emitidos durante el año 2018, los cuales están disponibles para consulta libre en el sitio web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos. Se espera que esta compilación pueda ser de utilidad para todos los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación y presentación de estados financieros de propósito general y de otros informes financieros, así como de los encargados de su promulgación y aseguramiento.

Finalmente damos un reconocimiento especial a María Valeska Medellín Mora, Edgar Hernando Molina Barahona, Andrea Patricia Garzón Orjuela, María Amparo Pachón Pachón, Mauricio Ávila Rincón, Jorge Andrés Patiño Jimenez y Leidy Yohanna Rodríguez Bernal, quienes durante el año 2018 apoyaron el trabajo del Consejo Técnico de la Contaduría.

Wilmar Franco Franco

Consejero Presidente del CTCP (2014-2021)

Comentarios de los miembros del CTCP en el año 2018

El presente compilatorio de consultas emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) es una realidad después de una década de los cambios normativos en Colombia, es el producto del esfuerzo y la constancia de un grupo de profesionales que aportaron tiempo y conocimiento en la clasificación por temáticas.

El CTCP como organismo normalizador de la contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información ha tenido a bien la presente iniciativa de compilación con el propósito de brindar a la comunidad contable y al público en general, de tener a disposición un documento que recopila todas las temáticas de los conceptos emitidos durante el año 2018, es de especial importancia por cuanto se fijan las directrices y la posición técnica sobre la aplicación de los principios adoptados en Colombia con base en los estándares internacionales de información financiera y contenido en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, las posturas incorporadas en cada concepto ayudan a los preparadores y usuarios a interpretar y aplicar las normas de una forma razonable y acorde con las condiciones de cada transacción.

Aunque por disposiciones legales, los conceptos indican que no son de obligatorio cumplimiento según el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, se debe entender que esta aplicación es siempre y cuando haya una disposición legal en contrario, por ello, desde el punto de vista técnico contable no se pueden desconocer, por cuanto, la construcción de cada concepto proviene de las normas que hacen parte del ordenamiento legal contable en Colombia que le permitirá a los preparadores, tomar la decisiones y la responsabilidad para su aplicación o adopción en los manuales de políticas contables correspondientes.

C.P. Luis Henry Moya Moreno

Consejero designado por el MINCIT para el período 2016 -2020



Comentarios de los miembros del CTCP en el año 2018

El desarrollo de los Marcos Técnicos Normativos (MTN) incorporados en el Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015, y los demás que lo modifican y actualizan, es como un viejo amigo para algunos de nosotros. Mi propio interés se remonta a trabajar para una firma hace cerca de 25 años, preparando información de subsidiarias en Colombia, para que sus resultados fueran consolidados por sus controladoras de países europeos, estadounidenses, y otros. Una vez organizada la información, que no tenía mucho que ver con lo que se preparaba y presentaba en el país, a partir del Decreto 2649 de 1993, debía ser explicada, estructurada y traducida en resultados aptos para los equipos de quienes administraban cada entidad controladora y, por supuesto, para el socio del encargo.

Doce años hace que fue emitida la Ley 1314 de 2009, y ocho años que fueron emitidos los primeros Decretos que la reglamentaron. Hoy más de 100 países utilizan las normas internacionales de contabilidad, información financiera y de aseguramiento de información, incluidos dos tercios del Grupo de los 20 (G20). Para Colombia, como para el resto del mundo globalizado, la ganancia estriba en que preparadores, inversionistas internacionales, reguladores y entidades multinacionales estamos hablando de la información financiera sobre la misma base de presentación, es decir, este lenguaje supera significativamente haber convergido a estándares internacionales, y abandonado los nacionales.

Esta obra no es únicamente una compilación de los conceptos emitidos en 2018 por quienes conformábamos el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Es, a la vez, más y menos que eso.

Es más porque se ha tratado de reflexionar en el proceso de armonización de la contabilidad, la información financiera y el aseguramiento de la información, que ha dado muchos frutos en el mundo desde hace más de cuarenta años, y que ha desembocado en la estandarización de la información de propósito general de más calidad, que es la que hoy preparan, presentan y revelan entidades instaladas en los Grupos 1, 2 y 3, además de las entidades del estado y descentralizadas (obviamente utilizando los MTN que les son pertinentes).

La globalización se está produciendo a un ritmo cada vez más rápido. A medida que aumenta la actividad financiera transfronteriza, los mercados de capitales se vuelven más dependientes entre sí. A medida que los mercados financieros se vuelven cada vez más interdependientes, existe una mayor necesidad de desarrollar normas internacionalmente reconocidas y aceptadas que traten de la regulación de los mercados, en general.

Aquí es que cobra todo el valor la función orientadora del organismo normalizador. El desarrollo de los estándares internacionales puede verse dentro de este marco más amplio. Representan un instrumento especialmente útil diseñado para promover un entorno regulatorio internacional estable y más seguro. Al mismo tiempo, cumplen los objetivos contables, de divulgación y aseguramiento, así como la búsqueda de una mayor transparencia de la información económica global.

Por ahora este compendio es menos, porque los conceptos no tienen carácter vinculante. Aunque quien la siga hasta el final deberá caer en la cuenta de que es una inmejorable guía tanto para quienes realizaron las consultas, como para quienes requieren de orientación y se les presentan circunstancias o realidades similares, pero que exigen niveles de comprensión y aplicación distintos. Esta herramienta será de gran utilidad para quienes pretenden resolver problemas concretos, pero será muy confusa para alguien que no tenga claro aún de que se tratan los MTN, su actualización y adecuada forma de aplicarlos.

En definitiva, la obra tiene la modesta pretensión de adentrar y enrutar a los que aún se resisten al cambio. Es una interesante iniciativa, por lo que es oportuno que el contenido de una publicación como esta se conozca en este momento, sobre todo porque esta obra ayuda a aportar tanta claridad y enfoque al debate.

C.P. Gabriel Gaitán León

Consejero designado por el período 2016 -2019

Forma como se realizó la compilación

El proceso de compilación consistió en un proceso para la selección, depuración, compilación y clasificación de los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP durante el año el 2018.

Inicialmente se realizó una convocatoria en el grupo de estudio de NIIF del Colegio de Contadores Públicos de Colombia - CONPUCOL, de la cual tomaron parte 29 Contadores Públicos de Bogotá, Bucaramanga, Cajicá, Cúcuta, Ibagué, Neiva, Tunja y Villavicencio.

A través de sesiones virtuales se desarrolló el trabajo, siguiendo los siguientes parámetros:

- Los conceptos que se trataban de traslados a otras entidades se identificaron para ser retirados de la compilación;
- Los conceptos que tenían como objetivo referenciar otro(s) concepto(s) se identificaron para ser retirados de la compilación; y
- Los conceptos donde el CTCP no tenía competencia se identificaron para ser retirados de la compilación;

Respecto de los demás conceptos, se identificaron los que tenían pertinencia e importancia para la comunidad en general, ellos fueron compilados para entrar a una etapa de edición.

En dicha etapa se han eliminado los párrafos introductorios, se han corregido algunos errores ortográficos, se han suprimido frases o palabras que no se consideran relevantes en la compilación, y se ha colocado un "(...)", que identifica que se ha suprimido texto. Dicho trabajo fue realizado tanto en la pregunta del consultante, como en la respuesta emitida por parte del CTCP, por lo que si alguno está interesado en consultar la consulta original podrá ingresar a la página web del CTCP para observarla.

Por último, se ha asignado un título a la consulta, se incorporaron en un documento unificado, y se han clasificado de orden alfabético, con el objetivo que sea útiles a la comunidad en general.

Miguel Ángel Díaz Martínez

Contador público- contratista CTCP

Leonardo Varón García

Consejero encargado de la compilación



Acciones con opción de venta

Concepto	Pregunta
2018-0624	<p>(...) Con fecha abril 25 los inversionistas "A" y "B" suscriben acciones de la Compañía "XX", cada uno de manera independiente. En la misma fecha entre estos dos inversionistas se suscribe un acuerdo de opción de venta, el cual se resume de la siguiente forma:</p> <p>"A" tiene derecho en cualquier momento, si lo decide, a vender todas o parte de las acciones que suscribió en "XX" al inversionista "B", a otro inversionista o a no venderlas.</p> <p>Una vez "A" decida hacer uso de su derecho de venta, "B" está obligada a comprar y pagar directamente o través de alguna de sus asociadas las acciones que le ofrezca "A".</p> <p>El precio de venta es del 170% del valor en libros de la compañía "XX" en el momento que "A" decida hacer uso de la opción. Este contrato está vigente entre junio de 2018 y junio de 2021. La compañía "B" pertenece al grupo 1.</p> <p>Teniendo en cuenta lo anterior le solicito el favor de indicarme lo siguiente:</p> <p>¿Debe registrar "B" un instrumento financiero pasivo, teniendo en cuenta que no hay certeza de que "A" venda, ni el momento en que decida hacerlo y como contrapartida debe reconocer un activo por estas posibles acciones cuando el titular de todos los derechos, riesgos y beneficios sigue siendo "A"?</p> <p>¿debe reconocer la obligación en el pasivo registrando en esta misma cuenta el valor del derecho y el valor de la obligación?</p> <p>¿Con una revelación amplia y suficiente se puede indicar la situación, sin necesidad de registro contable?</p>

Respuesta

(...) En la consulta se explica lo siguiente:

- El accionista "A" y el accionista "B" invierten en la empresa "xx";
- El accionista "A" mantiene una condición especial, y es la opción de mantener las acciones en "xx", venderlas en cualquier momento a un tercero, o vender las acciones poseídas en "xx" al accionista "B";
- Si el accionista "A" ejerce su opción de vender las acciones al accionista "B", entonces el accionista "B" se encuentra obligado (de forma directa o indirecta) a comprar por un valor establecido en el 170% del valor en libros de la compañía "xx" en el momento de la adquisición.
- El contrato de opción para vender las acciones estará vigente por un lapso de tiempo (2018 al 2021)

Teniendo en cuenta lo anterior, el accionista "B" puede encontrarse en un futuro en las siguientes

condiciones:

- Situación 1- el accionista "A" decide vender sus acciones al accionista "B" y esta se encuentra obligada a comprar dichas acciones por el 170% del valor en libros de la compañía "xx".
- Situación 2- el accionista "A" decide vender sus acciones a un tercero, el cual pasaría a ser socio del accionista "A" en la compañía "xx"
- Situación 3- el accionista "A" decide mantener sus acciones en la compañía "xx"

Como se puede observar, el que se constituya en una obligación para el accionista "B" depende de la decisión que en el futuro tome el accionista "A" respecto de las acciones mantenidas en la empresa "xx".

Analizando la definición de pasivo contenida en la norma, obtenemos lo siguiente:

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la

organización espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Componente del pasivo	Comentario respecto de la perspectiva del accionista "B"
Obligación presente	<p>Una obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene la capacidad práctica de evitar (Marco Conceptual 4.29).</p> <p>El accionista "B" tendría una obligación, siempre que el accionista "A" decida venderle las acciones (todas o una parte), por el precio variable contractualmente pactado. Si el accionista "A" toma la decisión de mantener la inversión en la empresa "xx", o de vender a un tercero dichas acciones, entonces no existiría una obligación para "B".</p>
Existe como resultado de sucesos pasados	<p>Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados sí: a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso (MC 4.43).</p> <p>Cuando el accionista "A" decida vender las acciones al accionista "B", "B" obtendría los beneficios económicos derivados de adquirir dicha acción, en ese caso la obligación no existe por sucesos pasados, sino más bien por una decisión futura, en la cual al tomarse se obtendrá (por parte de "B") los beneficios económicos derivados de adquirir las acciones de la entidad "XX" por parte del accionista "A".</p>
La obligación es la de transferir recursos económicos.	El accionista "B" se encuentra obligado a pagar efectivo al accionista "A", siempre que "A" decida tomar dicha opción de venderle las acciones.

De acuerdo con lo anterior, no se observa que exista un pasivo al momento de la firma del contrato, sino únicamente cuando el accionista "A" ejerza la opción y entonces el accionista "B" se encuentre obligado a realizar el pago por las condiciones pactadas contractualmente.

Respecto de las revelaciones acerca de la situación descrita en la consulta, por parte del accionista "B", es importante revelar el acuerdo existente entre los accionistas respecto de las acciones mantenidas en la empresa "xx", donde se describan los aspectos fundamentales del acuerdo firmado entre las partes (...).



Activos biológicos – arrendamientos

Concepto	Pregunta
2018-0580	<p><i>“(…) orientarme, en cuanto al manejo contable bajo NIIF que debe darse a una empresa perteneciente al Grupo 2 de NIIF, referente a un contrato de arrendamiento que será firmado a partir del mes de julio de 2018 en el cual se arrienda una finca bananera para que la arrendataria explote los cultivos que allí existen de banano. En este contrato de arrendamiento se entregan:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. La finca con el activo biológico</i> <i>2. Inventario de plantas de banano.</i> <i>3. Activos maquinaria y equipos.</i> <p><i>Dentro de las cláusulas del contrato se establece que: vencido los términos establecidos de arriendo (7 años), la arrendataria restituirá la finca a la arrendadora con el activo biológico, la PPyE y todos los activos que la conforman deben ser entregados, en las mismas buenas condiciones en que lo recibió; incluido los cultivos de banano, que a la fecha de firma del contrato se encontraban en inventario en proceso. (…)”</i></p> <p><i>¿Cuál debe ser el manejo contable bajo NIIF para Pymes que se debe dar en la empresa arrendadora que entrega en arriendo la finca incluidos la PPyE y el inventario en proceso a la fecha de firma del contrato? (julio 1 de 2018). ¿en qué nuevo activo se convierten estos bienes entregados?</i></p> <p><i>¿Debe suspenderse la depreciación de los activos depreciables entregados en arriendo?</i></p> <p><i>¿Cuál sería el manejo contable para la empresa arrendataria que toma en arriendo la finca, junto con los demás activos biológico; PPE e inventario, teniendo en cuenta que es una empresa que aplica marco normativo NIIF para PYMES Grupo 2? (…)”</i></p>

Respuesta

(…) ¿Cuál debe ser el manejo contable bajo NIIF para PYMES que se debe dar en la empresa arrendadora que entrega en arriendo la finca incluidos la PPyE y el inventario en proceso a la fecha de firma del contrato?

(…) para efectos del reconocimiento y medición de los activos entregados en arrendamiento, debe evaluarse el tipo de contrato de arrendamiento que se convino, según las condiciones pactadas.

Cabe recordar que las características de cada tipo de contrato de arrendamiento se encuentran descritas en la Sección 20 de la NIIF para las PYMES así:

Párrafo 20.4 *“Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.”*

Párrafo 20.5 *“Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la*

esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:

(a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo;

(b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, para que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

(c) el plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiera la propiedad;

(d) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es, al menos, sustancialmente igual a la totalidad del valor razonable del activo arrendado; y

(e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes. (…)”



(...), el reconocimiento contable dependerá de la evaluación que realice la Entidad de las condiciones contempladas en los numerales trascritos anteriormente.

A partir de la clasificación definida en financiero u operativo, el reconocimiento es como sigue:

Elemento	Arrendamiento Financiero	Arrendamiento Operativo
Terreno		Se reconoce como propiedad de inversión y los pagos de arrendamiento como un ingreso. Y su medición será al valor razonable, siempre y cuando no conlleve a un costo o esfuerzo desproporcionados.
Inmuebles diferentes a terrenos	Se reconoce una cuenta por cobrar y se amortiza con el pago de cada canon.	Se reconoce como propiedad de inversión y los pagos de arrendamiento como un ingreso. Y su medición será al valor razonable, siempre y cuando no conlleve a un costo o esfuerzo desproporcionados.
Plantaciones	Se reconoce una cuenta por cobrar y se amortiza con el pago de cada canon.	Se reconoce como activo biológico y los pagos de arrendamiento como un ingreso.
Maquinaria y equipos	Se reconoce una cuenta por cobrar y se amortiza con el pago de cada canon.	Se reconoce como propiedad, planta y equipo, y los pagos de arrendamiento como un ingreso.

¿Debe suspenderse la depreciación de los activos depreciables entregados en arriendo?

Como se mencionó en la respuesta anterior, en caso de considerarse como arrendamiento financiero, el gasto por depreciación deja de existir, ya que se da de baja el activo y se crea la cuenta por cobrar que se amortizará con cada pago recaudado.

Caso contrario sucede con el arrendamiento operativo, en el que sí se continúa reconociendo el gasto de depreciación, debido a que el bien sigue reconocido como propiedades, planta y equipo.

¿Cuál sería el manejo contable para la empresa arrendataria que toma en arriendo la finca, junto con los demás activos biológicos, PPE e inventario, teniendo en cuenta que es una empresa que aplica marco normativo NIIF para PYMES Grupo 2?

Para el caso de la entidad arrendataria, el tratamiento contable también dependerá del tipo de arrendamiento así:

Elemento	Arrendamiento Financiero	Arrendamiento Operativo
Terreno		No se reconoce ningún activo, y los pagos por arrendamiento obedecen a un gasto del periodo.
Inmuebles diferentes a terrenos	Se reconoce como propiedad, planta y equipo versus la cuenta por pagar, que se amortizara con el pago de cada canon.	No se reconoce ningún activo, y los pagos por arrendamiento obedecen a un gasto del periodo.
Plantaciones	Se reconoce como activo biológico versus la cuenta por pagar, que se amortizara con el pago de cada canon.	No se reconoce ningún activo, y los pagos por arrendamiento obedecen a un gasto del periodo.
Maquinaria y equipos	Se reconoce como propiedad, planta y equipo y se amortiza con el pago de cada canon.	No se reconoce ningún activo, y los pagos por arrendamiento obedecen a un gasto del periodo.

(...)



Activos biológicos – arrendamientos PYMES

Concepto	Pregunta
2018-0941	<p><i>“En el concepto CTCP 2018-0580 (...), a la consulta planteada se afirma que el reconocimiento de las plantaciones objeto de un contrato de arrendamiento operativo para la entidad que obra como arrendadora es como sigue:</i></p> <p><u><i>Se reconoce como activo biológico y los pagos de arrendamiento como un ingreso</i></u></p> <p><i>Dada su anterior consideración, me permito plantearles si ella resulta apropiada dado que la empresa bajo las cláusulas del contrato de arrendamiento ha dejado de ejercer la gestión de la transformación biológica de dicho activo, la que bajo el contrato en comento realizará en adelante la otra compañía que ejerce como arrendataria.</i></p> <p><i>Aunque la respuesta de su entidad se enmarca dentro del marco normativo de la NIIF para las PYMES, considero que debe darse alcance al párrafo 1 de la NIC 41 Agricultura que establece: “Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola” (...)</i></p> <p><i>¿A la luz de la anterior definición, dado que la entidad arrendadora no lleva a cabo la gestión de la transformación biológica no debiera la misma reclasificar dicho activo (plantaciones) como un tipo de activo diferente de activos biológicos, verbigracia como Propiedad, Planta y Equipo?</i></p> <p><i>¿Si mi apreciación es errada, significa entonces que no necesariamente el reconocimiento de un activo biológico (bajo el marco normativo de la NIIF para las PYMES) conlleva para la entidad poseedora del mismo, llevar a cabo en forma directa la gestión de la transformación biológica del mismo?”</i></p>

Respuesta

(...) las características de cada tipo de contrato de arrendamiento se encuentran descritas en la Sección 20 de la NIIF para las PYMES así:

Reiteramos párrafos 20.4, 20.5, 20.6 y 20.7

Por lo anterior, el reconocimiento contable será el siguiente para cada activo:

Elemento	Arrendamiento Financiero	Arrendamiento Operativo
Terrenos y Edificios	Se procederá a dar de baja el activo y al reconocimiento de una cuenta por cobrar, la cual se amortiza con el pago de cada canon.	Si se cumplen las condiciones para aplicar la sección 16 el activo se clasifica como una propiedad de inversión (Ver p. 16.1 de la NIIF para las Pymes). Si no se cumplen se aplica la norma de propiedades planta y equipo. El canon se reconocería como un ingreso.
Plantaciones agrícolas	Se procederá a dar de baja el activo y al reconocimiento de una cuenta por cobrar, la cual se amortiza con el pago de cada canon.	El activo biológico se clasifica como un elemento de los activos biológicos y los cánones recibidos se contabilizan como un ingreso.
Maquinaria y equipos	Se procederá a dar de baja el activo y al reconocimiento de una cuenta por cobrar, la cual se amortiza con el pago de cada canon.	El activo se reconoce como un elemento de propiedades, planta y equipo y los cánones recibidos se contabilizan como un ingreso.



Activos biológicos - medición, depreciación y vida útil

Concepto	Pregunta
2018-0379	<i>"(...) ¿se debe depreciar un activo semoviente que produce leche?, la empresa vende la solo la leche, pero ¿se le debe aplicar depreciación? y (...) de cuantos años debería ser.</i>

Respuesta

En la medición inicial y posterior de los activos biológicos se deberá aplicar lo establecido en la Sección 34 de la NIIF para Pymes (Grupo 2).

34.2 *"Una entidad que use esta Norma y que se dedique a **actividades agrícolas** determinará su política contable para cada clase de sus **activos biológicos**, tal como se indica a continuación:*

*(a) la entidad utilizará el modelo del **valor razonable**, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; y*

(b) la entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos."

34.8 *"La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada."*

(...) una entidad del Grupo 2 podrá utilizar el modelo del costo como base de medición inicial o posterior de sus activos biológicos, cuando con base en los juicios realizados se concluya que no es posible que el valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Sin embargo, para una mejor guía sugerimos se remita al material de formación sobre la NIIF para las PYMES, emitido por la Fundación IFRS, particularmente el del módulo 34, en el que se indican algunos ejemplos a tener en consideración para la determinación de los modelos de depreciación, como son:

"La gerencia debe seleccionar un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo biológico (o, en otras palabras, el método de depreciación debe reflejar el patrón con arreglo al cual la entidad espera consumir el potencial de servicio del activo biológico) (por analogía al párrafo 17.22).

Por ejemplo, puede ser adecuado distribuir más depreciación durante los años de producción de frutas

de primera calidad, y menos depreciación durante otros años.

La gerencia estimará la vida útil de un activo biológico como el periodo durante el cual se espera que el activo esté disponible para el uso por parte de la entidad, o como el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. (Glosario).

Por ejemplo: Un criador de caballos podría determinar la vida útil de una yegua como el número de potrillos que se espera que la yegua dé a luz durante toda su vida. La vida útil de las vacas lecheras varía mucho según la raza y las prácticas de gestión. Por lo general, los productores lecheros ordeñan las vacas lecheras por primera vez cuando tienen aproximadamente dos años de edad.

El granjero A mantiene las vacas en producción lechera durante dos años solamente, mientras que el granjero B las mantiene en producción durante ocho años.

Los dos granjeros venden las vacas al mercado de carne al final de sus respectivas vidas productivas (es decir, los granjeros A y B venden las vacas cuando tienen 4 y 10 años de edad, respectivamente).

Teniendo en cuenta el periodo durante el cual las vacas pueden ser ordeñadas, la vida útil de las vacas del granjero A es de 2 años y la vida útil de las vacas del granjero B es de 8 años.

La gerencia estima que el valor residual de un activo biológico es el importe estimado que la entidad podría actualmente obtener al disponer del activo, después de haber deducido los costos estimados para dicho fin, si el activo tuviera la antigüedad y la condición esperadas al término de su vida útil (Glosario).

Aplicando el ejemplo anterior, el granjero A determinaría el valor residual de una vaca de 2 años de edad como el importe al que podría vender actualmente una vaca lechera de 4 años, menos sus costos estimados de disposición.

De manera semejante, el valor residual de una vaca del granjero B es el importe al que este podría vender actualmente una vaca de 10 años menos los costos estimados de disposición.



Activos biológicos reconocimiento y medición

Concepto	Pregunta
2018-0026	<i>"(...) requiero información, respecto a cómo debo contabilizar (cuentas) el nacimiento de equinos y búfalos en mi compañía. Además del manejo del costo en el momento de la venta de los mismos"</i>

Respuesta

Los equinos y los búfalos en su mayoría son activos biológicos, para los cuales su tratamiento contable, tanto para la medición inicial, medición posterior y baja en cuentas, se encuentran regulados en los nuevos marcos técnicos normativos así:

Marco normativo	Norma
NIIF plenas	NIC 41
PYMES	Sección 34

Es válido aclarar que el tratamiento como activo biológico dependerá del tipo de negocio de la compañía, porque también podría ser considerado parte de los inventarios o de la propiedad, planta y equipo. Para una mejor comprensión, traemos a colación los ejemplos 2 y 28 del Material de Formación sobre la NIIF para las PYMES "Módulo 34: Actividades Especiales"

Ejemplo 2

"Una entidad dedicada a los agronegocios posee 400 cabezas de ganado para la producción de carne, 85 cabezas de ganado lechero para la producción de leche y 10 mulas para el arrastre de carros que distribuyen alimento para el ganado.

Las terneras son conservadas por la entidad para mantener y ampliar la manada.

Los terneros de las vacas lecheras se venden al poco tiempo de nacer para el comercio de carne de ternera. Los terneros del ganado de carne se venden para el comercio de carne cuando tienen dos años de edad.

Las vacas lecheras adultas se venden por su carne luego haber producido leche durante cinco años. Las vacas adultas del ganado de carne se venden en el mercado de carne cuando tienen nueve años de edad.

La entidad contabiliza las 400 cabezas del ganado de carne y las 85 cabezas del ganado lechero como activos biológicos, de acuerdo con la Sección 34.

La entidad gestiona la transformación biológica del ganado (activos biológicos) para la venta (todas las cabezas de ganado de la entidad se venden en el

mercado de carne en algún momento), para generar productos agrícolas (leche y reses sacrificadas del ganado lechero, y reses sacrificadas del ganado de carne) o para obtener activos biológicos adicionales (crías del ganado lechero y de carne).

Nota: La entidad contabiliza las 10 mulas como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17.

Si bien las mulas son activos biológicos, no se deben contabilizar de acuerdo con la Sección 34 porque no se relacionan con la actividad agrícola, es decir, la entidad no gestiona su transformación biológica para la venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

Ejemplo 28

"Una entidad cría ganado lechero para la producción de leche, ordeña las vacas y vende la leche (sin procesar) a productores de queso.

La entidad ordeña las vacas durante cinco años y utiliza toros reproductores durante dos años. Posteriormente, todos los animales se venden en el mercado de carne.

El 1 de enero de 20X0, la entidad:

- compró 100 vacas lecheras adultas a 350 u.m. cada una;*
- compró 2 toros reproductores adultos a 400 u.m. cada uno;*
- vendió 10 vacas lecheras que habían alcanzado el final de su vida productiva de leche a 150 u.m. cada una; y*
- vendió un toro reproductor que había alcanzado el final de su vida reproductora a 180 u.m.*

En 20X0:

- la entidad produjo y vendió 580.000 litros de leche;*
- nacieron 40 terneras (todas se conservaron para el reemplazo de la manada); y*
- nacieron 60 terneros a finales de diciembre de 20X0 (algunos se conservarán para reproducción y el resto se venderá en el mercado de carne de ternera en 20X1).*



No existe un mercado activo para el ganado lechero en la jurisdicción de la entidad, excepto para terneros recién nacidos en el mercado de carne de ternera (supongamos un precio de cotización de 90 u.m. por ternero al 31 de diciembre de 20X0).

Los costos de venta son de 7 u.m. por ternero. A los fines de este ejemplo, además de lo expuesto, se supone que los valores razonables del ganado lechero no son fácilmente determinables sin un costo esfuerzo desproporcionado.

Existe un mercado activo para la leche (sin procesar). El precio de cotización es de 0,1 u.m. por litro y los costos de venta son de 0,01 u.m. por litro.

El costo del ganado lechero y los toros reproductores comprados el 1 de enero de 20X0 es de 35.000 u.m. (es decir, 100 vacas lecheras adultas x 350 u.m. cada una) y 800 u.m. (2 toros x 400 u.m. cada uno).

Dado que la entidad espera disponer de las vacas lecheras luego de ordeñarlas durante cinco años, la vida útil de las vacas de la entidad es de cinco años.

La entidad puede vender actualmente las vacas lecheras al final de su vida útil de cinco años a 150 u.m., y por consiguiente, el valor residual de las vacas compradas el 1 de enero de 20X0 se estima en 150 u.m.

Si suponemos que la entidad espera que las vacas lecheras produzcan aproximadamente la misma cantidad de leche en cada uno de los cinco años de producción lechera, se puede utilizar el método lineal para depreciar las vacas. Por consiguiente, la entidad reconoce una depreciación de 4000 u.m. anual para las 100 vacas lecheras compradas el 1 de enero de 20X0 ((350 u.m. de costo menos 150 u.m. de valor residual) ÷ 5 años x 100 vacas).

Dado que la entidad espera usar los toros reproductores durante dos años antes de venderlos, su vida útil es de dos años.

La entidad puede vender actualmente los toros al final de su vida útil de dos años a 180 u.m. y por consiguiente, su valor residual se estima en 180 u.m.

Si suponemos que la entidad espera que los toros reproductores engendren un número similar de crías en cada uno de los dos años de reproducción, los toros se depreciarán utilizando el método lineal de depreciación.

Por consiguiente, la entidad reconoce una depreciación de 220 u.m. anual por los 2 toros

reproductores comprados el 1 de enero de 20X0 ((400 u.m. de costo menos 180 u.m. de valor residual) ÷ 2 años x 2 toros).

Los 60 terneros son activos biológicos. Debido a que existe un mercado activo para los terneros al 31 de diciembre de 20X0, la entidad reconoce los terneros al valor razonable menos los costos de venta, y registra una ganancia en resultados.

Por consiguiente, la entidad reconoce una ganancia de 4.980 u.m. en relación con el nacimiento de los terneros en 20X0 (es decir, 60 terneros x (90 u.m. de valor razonable menos 7 u.m. de costos de venta)).

Si bien algunos terneros se conservarán para la reproducción en lugar de venderse en el mercado de carne de ternera, se medirán igualmente al valor razonable menos los costos de venta de terneros recién nacidos en el mercado de carne de ternera.

En el caso de las terneras, por analogía a los requerimientos de la Sección 17, la gerencia deberá desarrollar una política contable para medir y contabilizar las terneras.

Si el valor razonable no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, se deberá utilizar el modelo del costo. El costo inicial de las terneras debe incluir los costos directos y los distribuidos.

Esta distribución requiere la aplicación de muchas estimaciones y juicios profesionales. Los costos de preparar las terneras para ser utilizadas según lo previsto por la gerencia incluyen alimentos, vacunas y otros medicamentos, una distribución de la depreciación de los establos y una distribución del cargo de depreciación de los progenitores de las terneras.

Estos costos se incluirán en el costo de las terneras hasta el momento en que se conviertan en vacas listas para el ordeño.

Los 580 000 litros de leche ordeñados en 20X0 es un producto agrícola (inventario) recolectado de las vacas (activos biológicos).

En la fecha de ordeño (cosecha), la entidad reconoce la leche a su valor razonable menos los costos de venta.

Por consiguiente, la entidad reconoce un ingreso de 52.200 u.m. por la producción de leche en 20X0 (es decir, 580 000 litros x (0,1 u.m. de valor razonable menos 0,01 u.m. de costos de venta)).



Activos biológicos - vacas lecheras

Concepto	Pregunta
2017-0038	<i>¿Tengo una finca donde poseo ganado para la venta y producción de leche, las vacas que se usan para la cría y producción de leche se reconocen como activos biológicos o partidas de propiedad planta y equipo?; ya que de estas se espera obtener alrededor de 8 partos (8 años de vida útil).</i>

Respuesta

(...) Dado que el consultante no define en su consulta el marco técnico que aplica para efectos contables, esta consulta se responderá desde el marco contable aplicable al grupo dos, NIIF para las PYMES.

En primer lugar, se describe la definición de activo biológico, que aparece en el glosario de términos de las NIIF para las PYMES versión 2015.

“activo biológico: *Un animal vivo o una planta”.*

Teniendo en cuenta la definición anterior, las vacas que se mantienen para reproducción y producción de leche, se enmarcan dentro de la definición de activos biológicos.

Es importante manifestar que para que un animal

vivo se reconozca y mida como activo biológico, la entidad debe desarrollar la actividad agrícola, es decir la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico (crecimiento, degradación, producción y procreación), de activos biológicos, sea para destinarlos a la venta, como productos agrícolas o como activos biológicos adicionales.

De conformidad con lo anterior, el reconocimiento, medición, presentación y revelación relacionado con los activos biológicos lo puede consultar en el Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, en el anexo dos Sección 34, Agricultura, párrafos 34.2 al 34.10. (...)



Activos -valorizaciones

Concepto	Pregunta
2018-0976	<p>(...) Les voy a hablar de una persona natural, manejo en NIIF. La actividad económica de él es Rentista de Capital. Obligado a facturar a partir de 2016. El en su balance tiene terrenos, edificios todo en propiedad, planta y equipo, pero cuando me dirijo a realizar y llevarlo bajo NIIF debo hacer los pasos correspondientes, políticas etc.</p> <p>Las inquietudes que tengo son:</p> <p>Las valorizaciones se realizan común y corriente, la empresa la efectúa de acuerdo a lo que se paga cada año al gobierno. Esto sería un mayor valor de este.</p> <p>¿La depreciación se efectúa a los bienes que tienen para adquirir dinero por arriendo? a lo de uso propio ¿cómo se maneja? Y los de la venta ¿cómo se maneja, al igual si se realiza la depreciación común y corriente se realiza bajo costo o teniendo en cuenta las valorizaciones a la fecha?</p>

Respuesta

(...) ¿La depreciación se efectúa a los bienes que tienen para adquirir dinero por arriendo? a lo de uso propio ¿cómo se maneja? Y los de la venta ¿cómo se maneja, al igual si se realiza la depreciación común y corriente se realiza bajo costo o teniendo en cuenta las valorizaciones a la fecha?

Para dar respuesta a su inquietud, debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES.

“Párrafo 16.2 Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un **arrendamiento financiero** para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos; o

(b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Párrafo 17.2 Las propiedades, planta y equipo son **activos** tangibles que:

(a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos; y

(b) se esperan usar durante más de un periodo”.

Por lo anterior, los activos que se tienen con fines de generar rentas y/o plusvalías serán considerados como propiedades de inversión y los que son de uso propio, cumplen con la definición de propiedad, planta y equipo.

Así mismo, el tratamiento contable en la medición posterior será el determinado para las

propiedades de inversión en el párrafo 16.7, y en los párrafos 17.15 a 17.26 de la NIIF para las PYMES para la propiedad, planta y equipo.

Párrafo 16.7 Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada **fecha sobre la que se informa**, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable.

Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente.

Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión, utilizando el modelo de costo de la Sección 17.

Párrafo 17.15 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo.

Una entidad aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado.

Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.



Ajustes posteriores a la elaboración del ESFA

Concepto	Pregunta
2018-0030	<i>"(...) es posible revertir una partida efecto de conversión de Normas Internacionales de Información Financiera por primera vez de una empresa, se representó en los estados de la situación financiera como "adopción por primera vez" ésta cifra que se generó con la adopción en el ESFA puede modificarse en un futuro."</i>

Respuesta

Las directrices para la elaboración del estado de situación financiera - ESFA, se encuentran contenidas en la NIIF 1 y en la Sección 35 de las NIIF para las Pymes, que forman parte de los Anexos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015, el cual contiene los marcos técnicos de las entidades clasificadas en los Grupos 1 y 2, respectivamente.

La NIC 8 y la Sección 10 de las NIIF para las Pymes, también contienen directrices relacionadas con la corrección de errores y cambios en las políticas contables.

En relación con los ajustes en los libros, al inicio del período de aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos (esto es, el 1 de enero de 2015 para una entidad del Grupo 1 o 3, o 1 de enero de 2016, para una entidad del Grupo 2) el CTCP se refirió en los conceptos 2014-0577, 2017-0194, 2017-0254 y 2018-0037, (...).

Con respecto al tema de la reexpresión de los estados financieros el CTCP se refirió al tema en la Orientación Técnica No. 1 Contabilidad bajo los nuevos marcos normativos, y en los conceptos 2017-0870 y 2017-0835, (...).

Respecto de su pregunta sobre los movimientos del saldo de la cuenta en la que se registran los efectos de la aplicación por primera vez de los nuevos marcos normativos, esto es los que se contabilizan en libros al inicio del período de aplicación del nuevo marco técnico, lo más adecuado es que la entidad mantenga un detalle de los diferentes conceptos que originaron el saldo inicial de esta cuenta, de tal forma que se facilite a la entidad identificar la fecha en la cual cada partida es efectivamente realizada, lo que al ocurrir generaría la reclasificación de cada partida al importe de ganancias acumuladas (utilidades retenidas) que se colocan a disposición de los asociados o partícipes.

Por ejemplo, el ajuste al costo atribuido de elementos de propiedades, planta y equipo, puede ser reclasificado a las ganancias retenidas en la medida que el activo está siendo usado, por el diferencial de depreciación entre el importe original del costo y el costo revaluado, o en la fecha de disposición del activo; otras partidas tales como cambios en pasivos estimados y deterioro de valor de los activos, pueden tener un efecto inmediato en el importe de utilidades que se colocan a disposición de los asociados.

Anticipos

Concepto	Pregunta
2018-0423	<i>“(…) cómo debe registrarse un anticipo para una compra de un bien o servicio. (...) Lo anterior por cuanto en una entidad realizan un débito en la cuenta 1330 contra una cuenta 22 y posteriormente debitan la cuenta 22 y acreditan el banco”.</i>

Respuesta

Respecto de los anticipos, los marcos de información financiera mencionan lo siguiente:

	Sección 18 Activos Intangibles (Grupo 2)	NIC 38 Activos Intangibles (Grupo1)
Definición de anticipos	<i>“El párrafo 18.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios”.</i> Párrafo 18.16 de la NIIF para las PYMES.	<i>“El párrafo 68 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo, cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios” (párrafo 70 de NIC 38)</i>

De conformidad con las definiciones anteriores, podemos tratar como sinónimos en materia financiera las palabras “anticipos”, “pagos anticipados” y “gastos pagados por anticipado”, donde lo que predomina es la misma situación, reconocimiento de un activo cuando el pago ha sido realizado antes de que los bienes sean recibido o antes que los servicios sean prestados.

Respecto de la presentación del estado de situación financiera, (...) el párrafo 78 de NIC 1:

“El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. Para decidir los criterios de subclasificación, una entidad utilizará también los factores descritos en el párrafo 58. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo: (...)

*(b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar de clientes (...), de partes relacionadas, **anticipos** y otros importes; (...)*

En cuanto a su consulta específica, en la que se refiere a un registro derivado del anterior catálogo de cuentas (...), no consideramos

adecuado reconocer un anticipo contra una cuenta del pasivo y posteriormente cancelarlo contra el saldo de efectivo.

Esto puede indicar que se están reconociendo anticipos sobre los cuales no se han realizado los pagos, reconocer anticipos no pagados no es coherente con los marcos de información financiera y hacerlo puede generar irregularidades en la contabilidad, situaciones que deben ser revisadas y ajustadas por parte de los responsables de los estados financieros, y por quienes son responsables de dictaminar y certificar dichos estados.

En conclusión, los registros contables referidos en su consulta pueden indicar que se están reconociendo partidas que no cumplen los criterios de reconocimiento del marco técnico aplicado por la entidad, puesto que no tiene sentido que en el reconocimiento inicial se reconozca un activo y un pasivo por un anticipo, que posteriormente es cancelado contra la cuenta de efectivo, y podría tratarse de contratos pendientes de ejecución que no son objeto de reconocimiento.



Arrendamientos – hidrocarburos

Concepto	Pregunta
2018-0576	<i>Estimados señores, por favor necesito su orientación sobre, la incidencia que tiene la norma NIIF16 respecto al subsector económico de los hidrocarburos, y qué problema puede suscitarse a raíz de ellos.</i>

Respuesta

Los impactos que se derivan de la aplicación de la norma deberán ser identificados y analizados por los responsables de los estados financieros de la entidad, por cuanto el CTCP no tiene como función dar asesoría sobre estos temas.

No obstante lo anterior, le recomendamos revisar el material educativo preparado por el IASB sobre este tema, y que está disponible en el sitio web:

<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ifrs-16/> .

En particular le recomendamos revisar el contenido del documento “IFRS 16 Effects Analysis¹” donde podrá encontrar un resumen de los principales impactos; el capítulo 3 se refiere a las compañías afectadas por los cambios en la contabilidad de los arrendamientos.

Las entidades clasificadas en el Grupo 1, a partir de enero 1 de 2019, darán aplicación a la NIIF 16², dentro de los principales aspectos que deben tenerse en cuenta, encontramos los siguientes:

- Identificar en sus contratos la existencia de contratos que califiquen como un arrendamiento y separarlos de aquellos que se identifiquen como prestación de servicios;
- Identificar las existencias de contratos de prestación de servicios (contratos tipo take or pay³), que puedan contener un arrendamiento implícito;
- Determinar para un arrendador si el contrato se

clasifica como un arrendamiento financiero o como un arrendamiento operativo;

- Medir un activo por el derecho de uso y un pasivo por la obligación presente, para un arrendatario, generado en un contrato de arrendamiento, a menos que el contrato se considere como de corto plazo y aquellos en que el activo subyacente es de bajo valor.

Uno de los efectos principales de la NIIF 16 se genera en la forma de reconocer los contratos de arrendamientos, para el caso de los arrendatarios, pues excepto que el plazo del contrato de arrendamiento sea inferior a 12 meses, o el activo subyacente sea de bajo valor, en general la mayor parte de los arrendamientos se consideran financieros⁴.

Invitamos al consultante a estudiar el contenido de la NIIF 16, evaluar los impactos, y empezar a efectuar los cambios necesarios para proceder a aplicar esta NIIF a partir de 2019.

Respecto de la incidencia que pueda tener la norma en el sector de hidrocarburos, y los problemas que se puedan derivar de su uso, este Consejo no ha determinado impactos al respecto, sin embargo dentro de los impactos desde la perspectiva del arrendatario que mantenga contratos de arrendamiento que bajo NIC 17 se consideraban como operativos, se espera observar lo siguiente:

producto en que el comprador queda obligado a pagar por la encomienda que hace, consumiendo o no el producto, es decir, en el caso de que no consuma el producto en la fecha prevista, el contrato exige que se efectúe el pago, independientemente de haber existido consumo.

⁴ La NIIF 16 también aclara el tratamiento de los retroarriendos (lease back) y lo alinea con los requisitos establecidos en la NIIF 15.

¹ Puede consultarse directamente en el link <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>

² La NIIF 16 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

³ Los contratos take or pay (pague lo contratado) es un modelo de Contrato de compra y venta de un determinado



Situaciones presentadas por la aplicación de la NIIF 16	Comentarios
Registro de un activo por el derecho a usar el activo y un pasivo financiero por la obligación descontada, en el Estado de Situación Financiera.	Incremento en el indicador de endeudamiento de la entidad, el Estado de Situación Financiera reflejaría como pasivos la obligación contraída por el derecho de usar un activo.
Incremento en el gasto por depreciación o amortización del derecho de uso del activo, incremento en los gastos financieros (medición al costo amortizado del pasivo) y una reducción en los gastos por arrendamiento.	El tratamiento previsto en la NIIF 16 acerca las diferencias entre los indicadores de EBITDA ¹ y el EBITDAR ² , al eliminar gastos por arrendamiento y generar gastos por depreciación o amortización y gastos por intereses.
Incremento en el Estado de Flujos de efectivo de las actividades de financiación y una reducción en las actividades de operación.	Normalmente los pagos por arrendamiento considerados como operativos, se reconocían en el flujo de efectivo como actividades de operación, con la entrada en vigencia de NIIF 16, dichos pagos se considerarían como actividades de financiación generados por la amortización del pasivo y los pagos por intereses.

¹ Ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización.

² Ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación, amortización y pagos por arrendamiento.



Arrendamientos en calidad de arrendadores

Concepto	Pregunta
2018-0354	Quiero saber una empresa que su actividad principal es 6810 arrendamientos. ¿Los arrendamientos son operativos o financieros? ¿estos activos se deben depreciar bajo NIIF?

Respuesta

(...) Dado que el consultante no establece en qué grupo está clasificado para efectos de aplicar la normatividad contable, esta consulta se responderá desde la normatividad contable aplicable al grupo 2 y solo para efectos contables.

CLASIFICACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS

El consultante manifiesta que para efectos de la DIAN, la actividad económica que desarrolla la entidad es la No. 6810 Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados.

Desde la normatividad aplicable al grupo 2, NIIF para las PYMES, la entidad debe evaluar estos tres escenarios:

- arrendamientos que se hacen con bienes de terceros: caso en el cual la inmobiliaria registraría el ingreso de acuerdo a lo pactado con el propietario del bien entregado en arriendo (comisión, diferencial de precio, etc.)
- arrendamientos que se hacen con bienes propios, se deben registrar como financieros u operativos, según cumpla o no lo especificado en los párrafos 20.4 a 20.7 de la Sección 20 de las NIIF para las PYMES.

A continuación, se describen las características para clasificar un arrendamiento como financiero u operativo.

“20.4 Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

20.5 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:

(a) el arrendamiento **transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo;**

(b) el **arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable**, para que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

(c) el **plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad;**

(d) **al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es, al menos, sustancialmente igual a la totalidad del valor razonable del activo arrendado;** y

(e) los **activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.**

20.6 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o en combinación con otras, a la clasificación de un arrendamiento como financiero, son las siguientes:

(a) **si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador asociadas con la cancelación fueran asumidas por el arrendatario;**

(b) las **ganancias o pérdidas procedentes de fluctuaciones en el valor residual del activo arrendado repercuten en el arrendatario** (por ejemplo, en la forma de un descuento en el arrendamiento que iguale al producido de la venta del activo al final del contrato); y

(c) **El arrendatario tiene la capacidad de prorrogar el arrendamiento durante un período secundario, a una renta que es sustancialmente inferior a la de mercado.**

20.7 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 20.5 y 20.6 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso si, al término del arrendamiento, se transfiere la propiedad del activo al arrendatario por un pago variable que sea igual a su valor razonable en



ese momento, o si existen cuotas contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

20.8 La clasificación de un arrendamiento se hace al inicio del mismo y no se cambia durante su plazo salvo que el arrendatario y el arrendador acuerden cambiar las cláusulas del arrendamiento (distintas de la simple renovación del acuerdo), en cuyo caso la clasificación del arrendamiento deberá ser evaluada nuevamente”. (Negrillas fuera del texto)

Mayor detalle, ver la sección 20 de las NIIF para las PYMES, Anexo 2 del Decreto 2420/2015.

Depreciación de los bienes entregados en arrendamiento

Solo para el caso de los arrendamientos operativos, el arrendador reconocerá la

depreciación, de acuerdo con lo descrito en los párrafos 20.26 a 20.27 de la sección 20 de las NIIF para las PYMES, Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015.

“20.26 Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la depreciación, incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento. La política de depreciación de los activos depreciables arrendados será coherente con la política normal de depreciación del arrendador para activos similares.

20.27 Un arrendador añadirá al importe en libros del activo arrendado cualesquiera costos directos iniciales incurridos en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo y reconocerá estos costos como un gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento”. (Negrilla fuera del texto) (...)

Arrendamientos – reconocimiento en implementación NIIF 16

Concepto	Pregunta
2018-0825	<p><i>“(…) respecto al período de transición para la implementación de NIIF 16.</i></p> <p><i>Dentro de nuestro proceso de análisis, la norma admite un proceso de adopción práctico “retrospectivo modificado” para aquellos contratos que ya se estén manejando como arrendamientos por la aplicación de NIC 17 y CINIIF 4.</i></p> <p><i>Producto de nuestra revisión encontramos que si bien algunos contratos clasifican como arrendamientos por la aplicación de NIC 17 y CINIIF 4, al momento de realizar la evaluación de los mismos bajo los requerimientos de NIIF 16 no clasificarían como arrendamientos, debido a que no se cumple con el criterio “Dirección de uso del activo”, considerando que quien sigue operando los activos subyacentes es el contratista.</i></p> <p><i>Consulta: Si al optar por el método de adopción “retrospectivo modificado” ¿Debemos heredar todos los contratos previamente clasificados como arrendamientos, independientemente que los mismos no cumplan con todos los requerimientos de NIIF 16 para ser clasificados como tal?</i></p> <p><i>¿Es viable, aplicar el método de adopción “retrospectivo modificado” únicamente para aquellos contratos que al aplicarles los criterios de NIIF 16 clasifican como arrendamientos?”</i></p>

Respuesta

De conformidad con la consulta, el término utilizado como *“retrospectivo modificado”* no lo hemos encontrado textualmente en la normativa, sin embargo, este Consejo infiere que se refiere la solución práctica establecida en el párrafo C3 de la NIIF 16.

El párrafo C3 de la NIIF 16, contiene una solución práctica acerca de la evaluación sobre si un contrato es o contiene un arrendamiento en la fecha de aplicación inicial. La decisión de aplicar la solución práctica o no, aplica a todos los contratos y no a algunos de forma individual.

El párrafo C3 de NIF 16 menciona lo siguiente:

“Como una solución práctica, no se requiere que una entidad evalúe nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento en la fecha de aplicación inicial. En su lugar, se permite que la entidad:

(a) aplique esta Norma a contratos que estaban anteriormente identificados como arrendamientos aplicando la NIC 17 Arrendamientos y la CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento. La entidad aplicará los requerimientos de transición de los párrafos C5 a C18 a esos arrendamientos.

(b) No aplicará esta Norma a contratos que no fueron anteriormente identificados como que contenían un arrendamiento aplicando las NIC 17 y CINIIF 4”.

Respecto de lo anterior, si la entidad decide aplicar la solución práctica del párrafo C3 de la NIIF 16, debe hacerlo aplicando los requerimientos de transición de los párrafos C5 a C18 de la NIIF 16 a los contratos identificados como arrendamientos de conformidad con la NIC 17 y la CINIIF 4 (hoy derogadas por la NIIF 16), de tal manera que aplicar dicha solución práctica implicará no volver a evaluar la existencia o no de un contrato de arrendamiento, respecto de los contratos que no satisficieron la definición de arrendamiento establecidas en la NIC 17 y la CINIIF 4.

En la consulta se manifiesta, que la entidad ha revisado contratos que anteriormente (bajo NIC 17 y CINIIF 4) había clasificado como arrendamiento, y que bajo la luz de la NIIF 16 no contienen un arrendamiento, por lo que, realizar dicha evaluación nuevamente implicará que el no poder usar la solución práctica establecida en el párrafo C3 de la NIIF 16.

Sobre la decisión de la entidad de considerar que un contrato que contenía un arrendamiento bajo el escenario de la CINIIF 4 y la NIC 17, bajo la NIIF 16 no lo contiene, es importante mencionar lo siguiente:

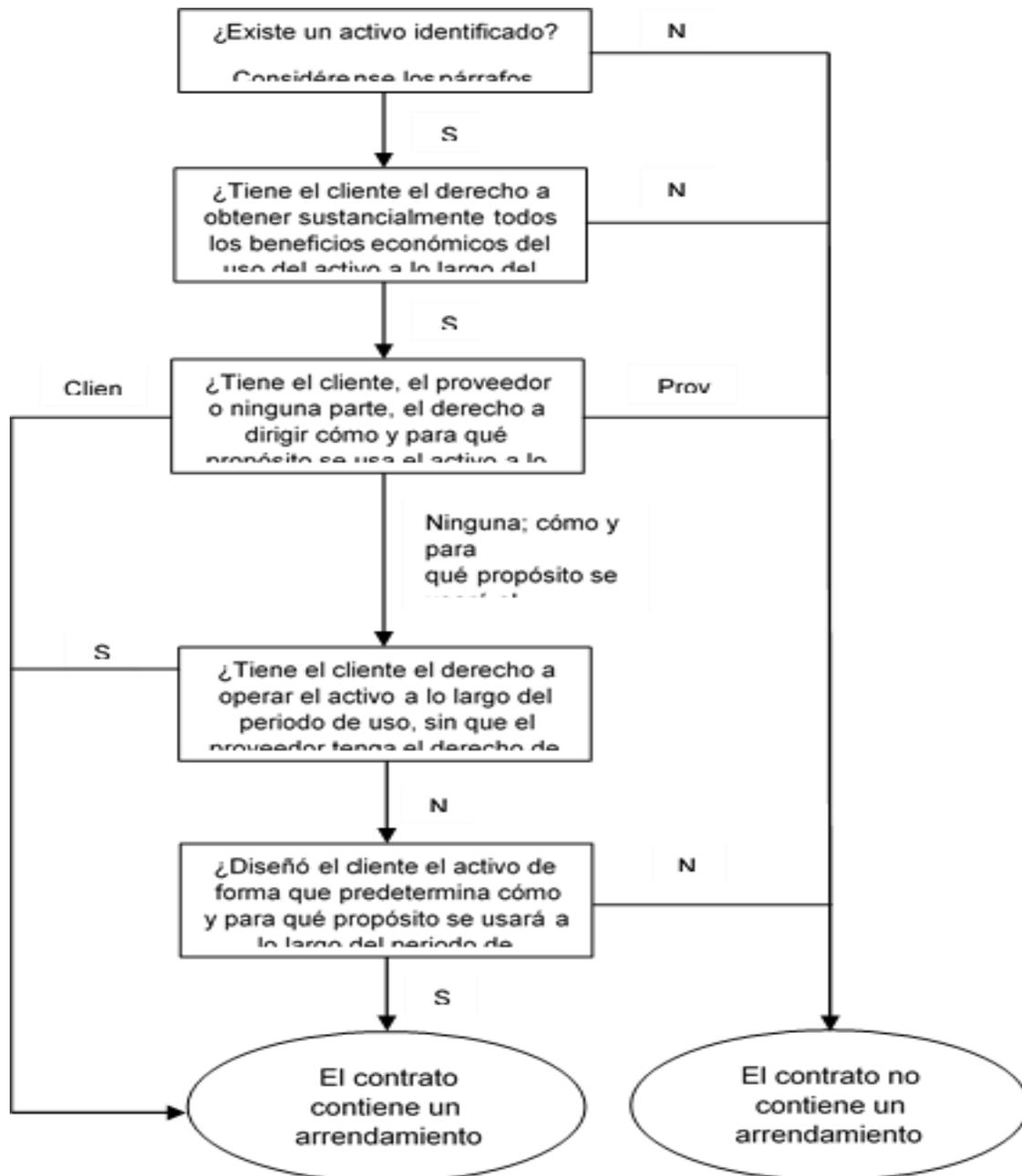


• IASB espera que la aplicación de la NIIF 16 no tenga efectos importantes en la determinación acerca de que un contrato contenga un arrendamiento, el párrafo FC274 de la parte C de la NIIF 16 menciona:

“(…)I IASB observó que se prevé solo un número limitado de escenarios en los que la aplicación de los requerimientos de definición de arrendamiento de la CINIIF 4 daría lugar a un resultado diferente de la aplicación de las guías de definición de arrendamiento de la NIIF 16. El IASB identificó una población pequeña de contratos que se clasificarían como arrendamientos aplicando la CINIIF 4, pero serían contratos de

servicios aplicando la NIIF 16 y que no se espera que sea al contrario en ningún caso (…)”, y

- Se recomienda observar los ejemplos 1 al 10 contenido en la parte B de la NIIF 16, párrafos E11 al E12, donde se observan situaciones en la cuales se identifica o no, un contrato de arrendamiento.
- Para evaluar si un contrato contiene un arrendamiento, le recomendamos tener en cuenta el siguiente árbol de decisión:





Arrendamientos adopción NIIF 16

Concepto	Pregunta
2018-0205	<p>(...): “En el ejercicio 2019 entrará en vigor la (...) IFRS 16. (...). La pregunta es si en Colombia se adoptaran los últimos cambios presentados en la IFRS 16 arrendamientos. (...) Los contratos de arrendamientos que se verán afectados por esta normativa serán todos aquellos superiores a un año, o inferiores a un año que sean renovables automáticamente y por ello realmente constituyan un contrato superior a un año, y cuyo importe total del contrato sea superior a 5.000 USD (o equivalente en la moneda que corresponda).”</p>

Respuesta

Mediante el Artículo segundo del Decreto 2170 del 22 de diciembre de 2017, se incorporó el anexo 1.3 al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, donde se adicionó la NIIF 16 emitida por el IASB en el primer semestre de 2016; por tanto, las entidades clasificadas en el grupo uno, que aplican el marco normativo de información financiera correspondiente a las NIIF plenas, a partir del enero 1 de 2019 deberán aplicar la NIIF16, incorporada en la legislación colombiana.

Es importante recordar que la normativa colombiana permite su aplicación anticipada, ante lo cual debe revelarse este hecho en la información financiera.

La NIIF 16 implica que todos los contratos de arrendamiento se reconozcan como arrendamientos financieros (se reconoce un activo por el derecho de uso del mismo, y su correspondiente pasivo por lo obligación a valor presente de entregar efectivo u otro activo financiero al arrendador), permitiendo dos excepciones a lo anterior:

- en el caso de arrendamientos de corto plazo (contratos de arrendamiento que en su fecha inicial tuvieran un plazo inferior a 12 meses y no tuvieran opción de compra), y
- en el caso en que el activo subyacente sea de bajo valor (ver características en los párrafos B3 a B8 de la NIIF 16).

Estos se podrán reconocer como gastos de manera lineal a lo largo del plazo de

arrendamiento.

Por tanto, antes de la aplicación de la NIIF 16, la entidad deberá examinar los contratos de arrendamiento para determinar cuáles cumplen con las características de corto plazo y de activo subyacente de bajo valor, y cuales no cumplen estas dos características, con el objetivo de determinar su reconocimiento, medición, presentación y revelación, y realizar los ajustes correspondientes.

A continuación se transcriben algunos de los párrafos de la NIIF 16:

“Activo subyacente Un activo que es el objeto de un **arrendamiento**, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un **arrendador** a un **arrendatario**.

Arrendamiento a corto plazo: Un **arrendamiento** que, en la **fecha de comienzo**, tiene un **plazo de arrendamiento** de 12 meses o menos. Un arrendamiento que contiene una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo”.

En conclusión las entidades clasificadas en el Grupo 1, deberán aplicar la NIIF 16 a partir del 1 de enero de 2019, las entidades del Grupo 2, aplicarán lo establecido en la sección 20 de la NIIF para las PYMES, la cual está fundamentada en la anterior NIC 17, y las entidades del Grupo 3 reconocerán todos los arrendamientos como un arrendamiento operativo (ver Decreto 2706 de 2012, incorporado en el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015).



Arrendamientos – contratos de renting

Concepto	Pregunta
2018-1059	<p><i>“ (...) Una compañía recibe activos en renting que a la fecha suman aproximadamente \$2.600.000.000, el contrato renting tiene las siguientes características:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Adquisición de activos de todo tipo</i> 2. <i>La duración del contrato de arrendamiento oscila entre 36 y 60 meses dependiendo del tipo de activo</i> 3. <i>Al final del contrato el equipo es devuelto al arrendatario</i> 4. <i>En el pago por arrendamiento se incluye el valor del canon, gastos de mantenimiento y seguros</i> 5. <i>La entidad tomó la decisión teniendo en cuenta que los activos no pasarán a ser de propiedad del arrendatario de contabilizarlos como arrendamiento operativo</i> 6. <i>Los equipos son tecnológicos y en promedio el contrato consume el 50% de la vida económica del activo.</i> 7. <i>Se trata de equipos médicos especializados que solo sirven a la entidad, tales como módulos de capnografía, incubadora cerrada, máquinas de anestesia, ventilador mecánico, lámpara cielítica, monitores de signos vitales, etc., equipos que por sus características, son adaptados para la empresa.</i> 8. <i>El valor presente de los cánones descontados a una tasa de financiación para la entidad es muy similar al valor de los equipos en el mercado a la fecha inicial del contrato.</i>

Respuesta

Un arrendatario clasificado en el grupo dos, de conformidad con el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, y que aplica las NIIF para las PYMES clasificará sus arrendamientos como operativos o financieros teniendo en cuenta la esencia del contrato de arrendamiento. Las

siguientes características descritas, dan a entender al arrendatario que se trata de un arrendamiento financiero⁷:

Condición	Comentarios
El arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.	Es necesario que contractualmente se encuentre pactada la transferencia de la propiedad al final del contrato.
El arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, en la fecha de inicio del acuerdo, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.	No todos los contratos con opción de compra se consideran financieros, sino aquellos donde la opción pueda ser ejercitada por un valor sustancialmente inferior al valor razonable del activo en la fecha en la que se puede ejercer la opción.
El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo subyacente, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación.	Se debe considerar la vida económica del activo subyacente, y no necesariamente su vida útil.

⁷ Adaptado de los párrafos 20.5 y 20.6 de las NIIF para las PYMES



Condición	Comentarios
En la fecha de inicio del acuerdo, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es al menos equivalente en la práctica a la totalidad del valor razonable del activo subyacente objeto de la operación.	Se hace necesario determinar una tasa de mercado para descontar los flujos de efectivo pactados en el contrato de arrendamiento o determinar la tasa implícita (si es posible hacerlo).
El activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin realizarle modificaciones importantes.	Verificar que activos subyacentes, no se podrían considerar como de naturaleza especializada.
Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;	Las pérdidas del contrato no se refieren a los cánones dejados de recibir, sino a compensar al arrendatario por el valor incurrido al adquirir dichos activos.
Las ganancias o pérdidas derivadas de fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo, en la forma de un descuento por importe similar al valor de venta del activo al final del arrendamiento); y	Ocurre cuando se comparte con el arrendatario el valor del activo al finalizar el contrato, compensándolo o cobrándole un valor específico de acuerdo al valor de venta del activo subyacente.
El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.	La rebaja en el canon de arrendamiento, no debe estar asociada a rebajas por las condiciones de mercado.

De acuerdo con lo anterior, si una (o más) de las anteriores condiciones se cumple en un contrato de arrendamiento, entonces debe tratarse como un arrendamiento financiero por parte del arrendatario.

En el ejemplo planteado por parte del consultante, analizaremos tres condiciones que nos han llamado la atención:

Condición	Comentarios sobre el ejemplo planteado por el consultante
El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo subyacente, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación.	En el ejemplo se menciona que el plazo de los contratos oscila entre 36 y 60 meses, lo que corresponde aproximadamente al 50% del tiempo de vida económica de los activos. Ciertamente un 50% del tiempo no es la mayor parte, sin embargo debe observarse que la vida económica también puede estar influenciada por temas tales como la obsolescencia tecnológica, los cuales en el campo de la medicina pueden verse reducidos. Si analizando lo anterior observamos que el porcentaje de tiempo del contrato versus vida económica del activo se incrementa, podríamos estar frente a un contrato de arrendamiento financiero.
En la fecha de inicio del acuerdo, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es al menos equivalente en la práctica a la totalidad del valor razonable del activo subyacente objeto de la operación.	En el ejemplo se menciona que el pago por arrendamiento incluye los gastos de mantenimiento y seguros; también se indica que el valor presente de los cánones descontados a una tasa de financiación para la entidad es muy similar al valor de los equipos en el mercado a la fecha inicial del contrato. Al respecto es importante mencionarle al consultante que el flujo utilizado para descontar al valor presente debe ser el valor de los arrendamientos menos lo correspondiente a pólizas y servicios de mantenimiento. Si persiste su valor presente similar al valor razonable de los activos, entonces estaríamos frente a un arrendamiento financiero.



Condición	Comentarios sobre el ejemplo planteado por el consultante
<p>El activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin realizarle modificaciones importantes.</p>	<p>En el ejemplo se menciona, que se trata de equipos médicos especializados que solo sirven a la entidad, tales como módulos de capnografía, incubadora cerrada, máquinas de anestesia, ventilador mecánico, lámpara cielítica, monitores de signos vitales, etc., equipos que por sus características, son adaptados para la empresa. Al respecto, si lo equipos requieren de un costo considerable de instalación y al desinstalarlos no pueden fácilmente ser utilizados por terceros, entonces podríamos estar frente a un contrato de arrendamiento financiero.</p>

En conclusión, un arrendatario que aplica el marco de información financiera para entidades del Grupo 2, al contabilizar sus arrendamientos deberá considerar lo establecido en la Sección 20.

Las directrices dadas por esta norma clasifican un arrendamiento como operativo o financiero dependiendo de la transferencia o no de los riesgos y beneficios. Estos requerimientos difieren de lo establecido para una entidad clasificada en el Grupo 1, en donde se requiere para todos los arrendamientos el reconocimiento

del derecho de uso y el pasivo financiero correspondiente, salvo que se trate de arrendamientos de corto plazo, menores de un año, o arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor.

De todas maneras, le sugerimos al consultante realizar el análisis completo como se sugirió en la parte inicial, y que considere que incluso cumpliendo un solo indicador, podría ser pertinente reconocer un contrato de arrendamiento financiero, en lugar de un contrato de arrendamiento operativo. (...)



Arrendamiento - leasing operativo

Concepto	Pregunta
2018-0418	<p><i>La empresa tomo un leasing operativo por \$1.700 de una oficina (...), al momento de efectuar la convergencia para el año 2014, lo clasificamos como un activo y dejamos para el activo no este valor de los \$1.700, sino como aparecía en la escritura pública por un mayor valor, soportados en lo que nos dice la sección 35, y como pasivo se deja la deuda de los \$1.700, (...)</i></p> <p><i>También es importante mencionarles que la gerencia a mediados del año 2.015, indicó que ya no podía cubrir el valor del contrato del leasing; entonces lo que se está haciendo en este momento es buscar a alguien que pueda tomar este contrato, bajo las mismas características.</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta esta situación quisiera saber si:</i></p> <p><i>La afectación contable que hicimos para el ESFA en el año 2014 ¿es correcta? ¿Tanto para el activo como para el pasivo?</i></p> <p><i>Dado que la empresa decidió que no va a comprar la oficina, ¿cómo se puede proceder contablemente?</i></p>

Respuesta

(...) según lo establecido en la sección 20 de la NIIF para las Pymes, los contratos de arrendamientos operativos, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento, no permiten reconocer inicialmente un activo y un pasivo por el mismo importe, y lo que se reconoce únicamente son los cánones de arrendamientos pagados periódicamente por la entidad arrendadora utilizando una base lineal, salvo que otra base sistemática de reparto sea más adecuada para reflejar el patrón de consumo de los beneficios (ver párrafos 20.15 y ss de la sección 20).

Por lo anterior, si la entidad reconoció inicialmente un activo y un pasivo, o efectuó un ajuste en la fecha de transición al nuevo marco de información financiera, se estaría frente a un error, el cuál debería ser ajustado considerando lo establecido en la sección 10 de la NIIF para las Pymes.

Ahora bien, si existe un error en la clasificación del contrato y en realidad se trata de un contrato de arrendamiento financiero, el arrendatario debió haber aplicado lo establecido en la sección 20 para los arrendamientos financieros (ver párrafos 20.9 y ss de la sección 20 de la NIIF para

las Pymes).

Al determinar si el contrato de arrendamiento, debe ser clasificado como un contrato de arrendamiento financiero o como un contrato de arrendamiento operativo, se tendrá en cuenta si el arrendador ha transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios asociados con la propiedad del activo; al respecto los párrafos 20.4 y 20.5 de la NIIF para las PYMES menciona lo siguiente:

*“20.4 Un arrendamiento se clasificará como **financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad**. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.*

20.5 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato”.

La sección 20 de arrendamientos, también contiene ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero⁸ las siguientes:

⁸ Mayor información en los párrafos 20.5 y 20.6 de las NIIF para las PYMES



Condición	Comentarios
El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo;	Es necesario que contractualmente se encuentre pactado, la transferencia de la propiedad al final del contrato.
El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, para que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercitará;	No todos los contratos con opción de compra se consideran financieros, sino aquellos donde la opción de compra sea por un valor sustancialmente inferior al valor razonable del activo en la fecha de la opción.
El plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad;	Se debe considerar la vida económica del inmueble, teniendo en cuenta que los terrenos tienen vida útil indeterminada.
Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es, al menos, sustancialmente igual a la totalidad del valor razonable del activo arrendado;	Se hace necesario determinar una tasa de mercado para descontar los flujos de efectivo pactados en el contrato de arrendamiento.
Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes;	Salvo algunas excepciones, un inmueble no se considera como de naturaleza especializada.
Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador asociadas con la cancelación ⁹ fueran asumidas por el arrendatario;	Las pérdidas del contrato no se refieren a los cánones dejados de recibir, sino a compensar al arrendatario por el valor incurrido al adquirir dichos activos.
Las ganancias o pérdidas procedentes de fluctuaciones en el valor residual del activo arrendado repercuten en el arrendatario (por ejemplo, en la forma de un descuento en el arrendamiento que iguale al producido de la venta del activo al final del contrato);	Ocurre cuando se comparte con el arrendatario el valor del activo al finalizar el contrato, compensándolo o cobrándole un valor específico de acuerdo al valor de venta del activo al final del contrato.
El arrendatario tiene la capacidad de prorrogar el arrendamiento durante un período secundario, a una renta que es sustancialmente inferior a la de mercado.	La rebaja en el canon de arrendamiento, no debe estar asociada a rebajas por las condiciones de mercado.

De acuerdo con lo anterior, si una (o más) de las anteriores se cumple en un contrato de arrendamiento, entonces debe tratarse como un arrendamiento financiero.

Por tratarse de la adopción por primera vez, la sección 35, establece que dicha evaluación (si se trata de un contrato financiero u operativo) se podrá realizar en la fecha de transición (ver literal k del párrafo 35.10).

Si se llegase a determinar que se trata de un contrato de arrendamiento financiero, la entidad debe reconocer un activo (por ejemplo, elemento de propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión) y someterlo a depreciación por la vida útil del mismo, por otro lado, también debe reconocerse un pasivo (por el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento más cualquier opción de compra) correspondiente al contrato de arrendamiento financiero.

Si al final del contrato de arrendamiento, o antes

del mismo, la entidad considera que no puede seguir con el contrato y que está realizando acciones para cederlo o darlo por terminado, debe observar si el activo adquirido mediante contrato de arrendamiento se encuentra deteriorado o no (se debe evaluar el conjunto del activo y el pasivo incorporado al mismo) de conformidad con la sección 27 *deterioro del valor de los activos*.

Una vez realice alguna negociación del contrato con un tercero, debe evaluar si se han cumplido o no los criterios para dar de baja el activo (activo adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero) y para dar de baja el pasivo (obligación de pagar los cánones futuros y la opción de compra).

En caso de cumplirse los criterios para dar de baja el activo y el pasivo, entonces deberá reconocer en el resultado del periodo el resultado de dicha transacción. (...)



Arrendamientos aplicación de la NIIF 16

Concepto	Pregunta
2018-0541	<p>Con la aplicación de la NIIF 16 a partir de enero 1 de 2019, me permito elevar ante ese despacho la siguiente consulta.</p> <p>En el caso de arrendamiento de un espacio para la instalación de una valla dentro de un predio, utilizando bien sea parte de una terraza, antejardín o patio, se puede considerar el arrendamiento de este espacio como arrendamiento operativo, toda vez que el área o espacio ocupado para la instalación de la valla, objeto del contrato, ¿no es relevante dentro del total del área del predio donde se pretende ubicar la valla?</p> <p>En los contratos celebrados, se estipula un canon fijo mensual por el arrendamiento del espacio ocupado, se convienen prorrogas automáticas una vez finalizado el plazo inicial que generalmente es de un año, con incrementos en el canon estipulados por las partes, que en general no superan el IPC anual, no se estipula opción de compra y puede darse por terminado en cualquier época por acuerdo mutuo, previo aviso anticipado por una de las partes no inferior a la cuarta parte del tiempo pactado.</p> <p>¿Puede considerarse el espacio arrendado como un componente del total del bien, aplicando lo consagrado en el Apéndice B parágrafo 32?</p>

Respuesta

Clasificación del contrato de arrendamiento por parte del arrendador.

De conformidad con la NIIF 16¹⁰, un **arrendador** clasificará sus arrendamientos como operativos

o financieros teniendo en cuenta la esencia del contrato de arrendamiento.

Las siguientes características descritas en la NIIF 16, dan a entender al arrendador que se trata de un arrendamiento financiero¹¹:

Condición	Comentarios
El arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;	Es necesario que contractualmente se encuentre pactada la transferencia de la propiedad al final del contrato.
El arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, en la fecha de inicio del acuerdo, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;	No todos los contratos con opción de compra se consideran financieros, sino aquellos donde la opción pueda ser ejercitada por un valor sustancialmente inferior al valor razonable del activo en la fecha en la que se puede ejercer la opción.
El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo subyacente, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;	Se debe considerar que el espacio (terreno) arrendado para colocar la valla tiene vida útil indeterminada.
En la fecha de inicio del acuerdo, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es al menos	Se hace necesario determinar una tasa de mercado para descontar los flujos de

¹⁰ La NIIF 16 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015, el cual fue modificado por el Decreto 2170 de 2017.

¹¹ Tomado de los párrafos 63 y 64 de la NIIF 16



Condición	Comentarios
equivalente en la práctica a la totalidad del valor razonable del activo subyacente objeto de la operación;	efectivo pactados en el contrato de arrendamiento.
El activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin realizarle modificaciones importantes;	Salvo algunas excepciones, un espacio físico arrendado no se podría considerar como de naturaleza especializada.
Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;	Las pérdidas del contrato no se refieren a los cánones dejados de recibir, sino a compensar al arrendatario por el valor incurrido al adquirir dichos activos.
Las ganancias o pérdidas derivadas de fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo, en la forma de un descuento por importe similar al valor de venta del activo al final del arrendamiento); y	Ocurre cuando se comparte con el arrendatario el valor del activo al finalizar el contrato, compensándolo o cobrándole un valor específico de acuerdo al valor de venta del activo subyacente.
El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.	La rebaja en el canon de arrendamiento no debe estar asociada a rebajas por las condiciones de mercado.

De acuerdo con lo anterior, si una (o más) de las anteriores características se cumple en un contrato de arrendamiento, entonces debe tratarse como un arrendamiento financiero por parte del arrendador.

En conclusión, teniendo en cuenta las características del contrato de arrendamiento mencionadas por el consultante, el contrato podría estar dentro de las características para ser considerado un arrendamiento operativo desde la perspectiva del arrendador (no hay transferencia del activo al final del contrato, no existe opción de compra, el activo arrendando no es de naturaleza especializada, se puede cancelar el arrendamiento sin lugar a

indemnizaciones, la vida económica del activo no es necesariamente la mayor parte del contrato).

Clasificación del contrato de arrendamiento por parte del arrendatario (quien toma en arriendo)

Desde el punto de vista del arrendatario, en general los contratos de arrendamiento se consideran en su totalidad como financieros, excepto si el plazo del contrato de arrendamiento es inferior a 12 meses, o si el activo subyacente es de bajo valor¹².

En ese orden de ideas, el análisis de las excepciones se realizará teniendo en cuenta lo siguiente:

Excepción	Comentarios
Arrendamientos a corto plazo	Análisis por cada contrato ¹³ ; El corto plazo corresponde a un contrato de arrendamiento por un periodo de doce (12) meses o menos ¹⁴ ;

¹² Mayor información en el párrafo 5 de la NIIF 16, incorporada en el anexo 1 del decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2170 de 2017.

¹³ Párrafo 8 de la NIIF 16.

¹⁴ Definiciones de términos del apéndice A de la NIIF 16.



Excepción	Comentarios
Arrendamientos en que el activo subyacente ¹⁵ es de bajo valor	<p>Se debe analizar el valor del activo cuando es nuevo (sin importar la antigüedad del activo arrendado¹⁶);</p> <p>No aplica para vehículos¹⁷, por tratarse de activos de un valor significativo;</p> <p>Puede aplicar en equipos de cómputo personales, fotocopiadoras, mobiliario de oficina, equipos de comunicaciones¹⁸;</p> <p>No aplica en activos subyacentes altamente dependiente de otros activos o altamente interrelacionados con ellos.</p>

Respecto del espacio tomado en arrendamiento para instalar la valla, es posible que se trate de un activo subyacente que no pueda considerarse como de bajo valor (esta afirmación se realiza siempre que el espacio arrendado para instalar la valla, a pesar de ser un espacio reducido, podría tener un valor razonable significativo por la ubicación donde se encuentran), por lo que para que se pueda clasificar como un gasto (y no reconocer un activo por el derecho de uso y un pasivo por la obligación de pagar flujos de efectivo futuros), el contrato debe corresponder con la definición de un contrato de corto plazo.

Como el contrato es por doce meses¹⁹ y puede ser prorrogable a opción del arrendatario, entonces deberá determinarse, por parte del arrendatario, el siguiente análisis para establecer que en efecto el contrato sigue considerándose como de corto plazo:

- Debe considerarse si es razonablemente cierto que el arrendatario ejerza una opción para ampliar el plazo del contrato de arrendamiento²⁰; si existe incertidumbre por parte del arrendatario de continuar o no por un periodo adicional, entonces el contrato podrá considerarse como de corto plazo;
- Debe considerarse también, los costos de terminar el contrato, incluyendo la reubicación

de la valla, podría ser que al desinstalar la valla el arrendatario incurra en costos considerables, por lo que se podría concluir que se renovará dicho contrato de arrendamiento por un término superior a los doce meses, y en ese caso el contrato no se consideraría como de corto plazo;

- Por tratarse de un activo por medio del cual se instalará una valla, que podría contener elementos publicitarios, se deberá analizar también la importancia de la zona para efectos de efectividad publicitaria, seguramente entre mayor efectividad publicitaria tenga se podría entender que el contrato se renovaría por un periodo superior a los doce meses.

En conclusión el arrendatario del espacio de terreno para instalar una valla, debe evaluar los tres argumentos anteriores para considerar si el contrato se encuentra enmarcado dentro de un contrato de arrendamiento a corto plazo, por lo que salvo razones que indiquen lo contrario, nos encontraríamos frente a un contrato que no cumple la definición para ser considerado como de corto plazo, y debe reconocerse un activo y un pasivo por el derecho de uso del activo subyacente (a menos que se considere como un contrato en que el activo subyacente es de bajo valor).

¹⁵ Se considera subyacente, el activo que se toma como referencia en el contrato de arrendamiento. En un contrato de arrendamiento de un local comercial, el local comercial es el activo subyacente.

¹⁶ Párrafo B3 de la NIIF 16.

¹⁷ Párrafo B6 de la NIIF 16.

¹⁸ Párrafo B8 de la NIIF 16.

¹⁹ La NIIF 16 define un arrendamiento a corto plazo como aquel que en la fecha de comienzo, tiene un plazo de arrendamiento de doce meses o menos.

²⁰ Párrafo B37 de NIIF 16.



Arrendamientos a través de Lease back

Concepto	Pregunta								
2018-0031	<p><i>Solicito comedidamente, me informen sobre el manejo contable de las siguientes operaciones bajo IFRS para el grupo 2:</i></p> <p><i>Los préstamos bancarios bajo el sistema de lease back, se debe contabilizar la venta y la compra del bien en forma separada, es decir, primero registrar la venta reconociendo una utilidad en la venta del bien y si para el registro de la utilidad, esta se debe diferir de conformidad con lo dispuesto en la sección 20.33 de las NIIF para Pymes, y si hay pérdida ¿cómo debe ser su registro contable? ¿se debe reconocer de una vez al gasto?</i></p> <p><i>Los bancos vienen haciendo préstamos, utilizando la siguiente figura, la empresa tiene un préstamo bajo la modalidad de leasing financiero, como la empresa ya ha pagado más del 50%, la empresa solicita un préstamo y el banco le ofrece una figura que se llama retanqueo, un préstamo adicional sobre el préstamo que ya tenía de leasing, para hacer esta operación el Banco hace un contrato de cesión de derechos, para que la empresa no vaya hacer venta del bien mientras no se haga la cancelación del leasing, adicionalmente hace hacer una factura de venta del bien por la transferencia de derechos, para mayor claridad hago el siguiente ejemplo:</i></p> <p><i>La venta del bien fue por \$4.000.000.000 mil millones, se hizo una retención en la fuente por \$118.000.000, se pagó la deuda que se traía por 2.000.000.000, y se le gira a la empresa la diferencia \$1.882.000.000 millones.</i></p> <table data-bbox="454 913 1136 1092"> <tr> <td><i>Valor de la factura de venta del bien</i></td> <td><i>4.000.000.000</i></td> </tr> <tr> <td><i>Retención en la fuente por la venta</i></td> <td><i>118.000.000</i></td> </tr> <tr> <td><i>Prepago de la deuda que se traía</i></td> <td><i>2.000.000.000</i></td> </tr> <tr> <td><i>Y giro a la empresa de la diferencia</i></td> <td><i>1.882.000.000</i></td> </tr> </table> <p><i>Esta operación tiene un tratamiento como el lease back, habría que registrar una venta del bien y una compra.</i></p> <p><i>Hay conceptos que dicen que hay que hacer un neto y no reconocer venta y compra y tampoco la utilidad en la venta en la operación de lease back</i></p> <p><i>Cuando la empresa hace ventas de activos fijos, se debe hacer algún ajuste o reversión del ajuste por primera vez que se hizo en el 2014 sobre esos activos, si es así que registros se deben hacer.</i></p>	<i>Valor de la factura de venta del bien</i>	<i>4.000.000.000</i>	<i>Retención en la fuente por la venta</i>	<i>118.000.000</i>	<i>Prepago de la deuda que se traía</i>	<i>2.000.000.000</i>	<i>Y giro a la empresa de la diferencia</i>	<i>1.882.000.000</i>
<i>Valor de la factura de venta del bien</i>	<i>4.000.000.000</i>								
<i>Retención en la fuente por la venta</i>	<i>118.000.000</i>								
<i>Prepago de la deuda que se traía</i>	<i>2.000.000.000</i>								
<i>Y giro a la empresa de la diferencia</i>	<i>1.882.000.000</i>								

Respuesta

(...) Los préstamos bancarios bajo el sistema de lease back, se debe contabilizar la venta y la compra del bien en forma separada, o sea primero registrar la venta reconociendo una utilidad en la venta del bien y si para el registro de la utilidad, esta se debe diferir de conformidad con lo dispuesto en la sección 20.33 de las NIIF para Pymes, y si hay pérdida ¿cómo debe ser su registro contable? ¿se debe reconocer de una vez al gasto?

De conformidad con el párrafo 20.32 de las NIIF para las PYMES, una venta con arrendamiento

posterior corresponde con lo siguiente:

“Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que involucra la venta de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Los pagos por arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian en conjunto. El tratamiento contable de una venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento”.

Sin embargo, el párrafo 23.8 de la NIIF para PYMES menciona lo siguiente:

“...Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de



reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial logrado no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones de forma conjunta cuando venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes en una fecha posterior, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción”.

Se debe evaluar la transacción, porque la esencia de la misma corresponde con una operación de financiación y no necesariamente la venta del activo con un arrendamiento posterior.

Teniendo en cuenta lo anterior, la entidad debe observar si la transacción realizada se enmarca dentro de párrafo 20.32 de la NIIF para las PYMES o si corresponde al párrafo 23.8 de la NIIF para las PYMES, de acuerdo con las características cualitativas de la información en los estados financieros.

De ser tratada la operación como una transacción de forma conjunta (venta con recompra posterior), como lo establece el párrafo 23.8 de la NIIF para las PYMES, se considerará que los criterios de venta no han sido realizados y no se procederá a reconocer una ganancia o pérdida procedente de disposición de activos, el efectivo recibido por parte de la entidad financiera se reconocerá como un pasivo financiero medido al costo amortizado de conformidad con la Sección 11 de la NIIF para las PYMES.

De ser tratado el hecho económico como una transacción de venta con arrendamiento posterior, el arrendamiento debe observar si la transacción corresponde a una venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento financiero (párrafos 20.4 a 20.14, 20.17 a 20.19 y 20.33 de la Sección 20 de la NIIF para las PYMES) o si la transacción corresponde a una venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento operativo (párrafos 20.15 a 20.16, 20.24 a 20.31 y 20.34 de la Sección 20 de la NIIF para las PYMES), según la operación.

El tratamiento contable derivado de la transacción de venta con arrendamiento posterior es el siguiente:

“TRANSACCIÓN DE VENTA CON POSTERIOR ARRENDAMIENTO FINANCIERO (véase párrafo 20.33 de la NIIF para las PYMES)

a) **Venta con utilidad:** dar de baja el bien por el importe en libros (costo, depreciación acumulada,

deterioro acumulado), y reconocer la utilidad como un pasivo diferido- utilidad en venta de activos, cuyo periodo de amortización será igual al plazo del arrendamiento financiero.

b) **Venta con pérdida:** dar de baja el bien por el importe en libros (costo, depreciación acumulada, deterioro acumulado), y reconocer la pérdida de inmediato en los resultados del periodo.

TRANSACCIÓN DE VENTA CON POSTERIOR ARRENDAMIENTO OPERATIVO (véase párrafo 20.34 de la NIIF para las PYMES)

a) **Venta del activo realizada por su valor razonable:** dar de baja el bien por el importe en libros en libros (costo, depreciación acumulada, deterioro acumulado), y reconocer de inmediato la utilidad o la pérdida por disposición en el resultado del periodo.

b) **Venta del activo a un precio inferior al valor razonable:** dar de baja el bien por el importe en libros (costo, depreciación acumulada, deterioro acumulado), y reconocer de inmediato la pérdida en el resultado del periodo, a menos que estas se compensen en el futuro con cánones de arrendamiento inferiores a los del mercado, en este caso la pérdida se reconocerá como un gasto pagado por anticipado y se amortizará durante el periodo en el que se espera utilizar el activo.

c) **Venta del activo por un precio superior al valor razonable:** dar de baja el bien por el importe en libros (costo, depreciación acumulada, deterioro acumulado), y reconocer la utilidad como un pasivo diferido- utilidad en venta de activos, cuyo periodo de amortización se realizará durante el periodo en el que se espera utilizar el activo.”

Los bancos vienen haciendo préstamos utilizando la siguiente figura: la empresa tiene un préstamo bajo la modalidad de leasing financiero, como la empresa ya ha pagado más del 50%, la empresa solicita un préstamo y el banco le ofrece una figura que se llama retanqueo, un préstamo adicional sobre el préstamo que ya tenía de leasing, para hacer esta operación el Banco hace un contrato de cesión de derechos, para que la empresa no vaya hacer venta del bien mientras no se haga la cancelación del leasing, adicionalmente hace hacer una factura de venta del bien por la transferencia de derechos, ¿esta operación tiene un tratamiento como el lease back, habría que registrar una venta del bien y una compra?

La operación de recibir un crédito adicional por parte de la entidad financiera, sobre el contrato inicialmente pactado, debe reconocerse como lo menciona el párrafo 11.37 de la NIIF para las PYMES, de la siguiente manera:



“Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades contabilizarán la transacción como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo. Similarmente, una entidad contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte de él (sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo”.

La medición inicial y posterior corresponde con un pasivo financiero, el cual debe medirse de conformidad con la sección 11 de la NIIF para las PYMES, y en especial los párrafos 11.13, y 11.15 al 11.20.

Cuando la empresa hace ventas de activos fijos, se debe hacer algún ajuste o reversión del ajuste por primera vez que se hizo en el 2014 sobre esos activos, si es así que (sic) registros se deben hacer.

Los registros contables dependerán de la política contable adoptada por la entidad, y de si se aplicó la excepción del costo atribuido, el modelo del costo o el modelo de revaluación.

Por lo tanto, se debe identificar cuál fue el origen del ajuste registrado en la fecha inicial de aplicación del nuevo marco normativo, para de esta forma establecer el adecuado registro contable.

Si la entidad utilizó la excepción de costo atribuido y aplicó el modelo del costo para

períodos posteriores, la diferencia entre el importe en libros, según el marco contable anterior, y el costo atribuido, se reconoce contra la cuenta de ganancias retenidas, y al realizar la venta del activo la diferencia entre el importe en libros y el precio de venta se reconoce en el resultado.

Cuando se aplica el modelo de revaluación, la revaluación se incorpora en una cuenta separada denominada superávit por revaluaciones, y este saldo puede ir siendo reclasificado a medida que se usa el activo, siempre que se trate de un activo depreciable, o en la fecha de venta, dicho superávit puede ser reclasificado directamente a las ganancias retenidas.

El párrafo 35.8 de la Sección 35 de la NIIF para las PYMES, establece que los ajustes que surgieran por el proceso de adopción de las NIIF para las PYMES, se reconocerían en la fecha de transición a esta norma directamente en las ganancias acumuladas o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio.

Se recomienda al consultante observar los Artículos 150 al 156 del Código de Comercio, el Boletín Informativo Contable de Orientación y Aplicación de los Nuevos Marcos de Referencia Contable y de Aseguramiento expedido por la Superintendencia de Sociedades el 8 de marzo de 2016. (...)



Asignación de personal en firmas de contadores

Concepto	Pregunta
2018-0087	<p><i>"(...) ¿cuál es la normatividad que se debe tener en cuenta para la creación de una firma contable? y ¿cuáles son los procedimientos que debe seguir la firma para asignar sus profesionales en cada una de las empresas que tiene a su cargo?"</i></p> <p><i>Lo anterior, debido a que inicialmente la facturación se encontraba fraccionada, es decir, una parte se facturaba por medio de cuentas de cobro a cargo del profesional y la otra se facturaba por medio de la firma.</i></p> <p><i>Pero este año 2018, se quiere realizar cambio de la facturación y unificar todas las cuentas por cobrar a cargo de la firma; para de esta manera asignar los profesionales por medio de la firma a cada una de las empresas.</i></p>

Respuesta

(...) Respecto de la creación de una firma de contadores y las normas que debe cumplir las sociedades de contadores públicos, es importante observar lo dispuesto en los siguientes artículos de la Ley 43 de 1990, (...):

"Artículo 2. de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta Ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Parágrafo 1. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.

Parágrafo 2. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por sí mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa".

Artículo 4. de las sociedades de contadores públicos. Se denominan "sociedad de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros

Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta Ley. En las sociedades de Contadores Públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos.

Artículo 5. de la vigilancia estatal. las sociedades de contadores públicos estarán sujetas a la vigilancia de la junta central de contadores (...)

Por otro lado, si la firma de contadores realizará trabajos de revisoría fiscal, de auditoría, de revisiones de estados financieros, o trabajos relacionados con cualquier encargo que proporcione un grado de seguridad y servicios relacionados, se debe aplicar la Norma Internacional de Control de Calidad No 1, (...).

Respecto del tema relacionado con las normas de ética profesional, se debe observar lo siguiente:

- Para la asignación de los profesionales y requisitos de la firma, la entidad deberá dar cumplimiento a lo descrito en el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Numerales 100 al 350), incorporado en el anexo cuarto del Decreto 2420 de 2015; y
- El Código de Ética profesional descritos en los Artículos 35 al 40 de la Ley 43 de 1990 (...)

Respecto de la forma de asignar los profesionales en cada cliente, lo anterior no constituye una consulta que pueda ser resuelta por el CTCP, debido que no se trata de un problema técnico, si no de carácter administrativo y contractual (...)



Beneficios a empleados

Concepto	Pregunta
2018-1102	<p><i>Registro en NIIF plenas de los aportes voluntarios a fondos de pensiones por parte de los empleadores. (...)</i></p> <p><i>¿Cuál debe ser el registro en la contabilidad de los aportes voluntarios a los fondos de pensiones nominados, en cabeza de los empleados, que están sujetos a condiciones en el tiempo? (permanencia 5-10 años) y que en muchos casos son reintegrados al empleador, más los respectivos rendimientos causados?</i></p> <p><i>El empleado no puede disponer de estos aportes nominados, ni reclamarlos porque no son suyos, solo a partir del momento en que los hace nominar el empleador en cabeza del empleado, a través del fondo voluntario.</i></p> <p><i>(...), para los efectos de NIIF Plenas, el gasto no se ha dado y por lo tanto no podrán ser registrados como un gasto, en la fecha del aporte, porque afecta en periodos posteriores y en muchos casos no, ya que son reintegrados al empleador.</i></p> <p><i>La contabilización en NIIF, consideramos podrá ser:</i></p> <p>A. Gasto pagado por anticipado B. Equivalentes al efectivo a largo plazo”</p>

Respuesta

Para dar Respuesta a su inquietud debemos traer a colación lo normado en los párrafos 8 y 16 de la NIC 19 así:

Párrafo 8 “Beneficios a los empleados son todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.”

Párrafo 16 “Cuando un empleado ha prestado sus servicios a la entidad durante un periodo, la entidad reconocerá la aportación a realizar al plan de aportaciones definidas a cambio de tales servicios simultáneamente:

(a) como un pasivo (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si la aportación ya pagada es superior a las aportaciones debidas por los servicios hasta el final del periodo sobre el que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso del efectivo.

(b) como un gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita la inclusión de la aportación en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NIC 2 y la NIC 16).

Por lo anterior, aunque corresponde a un beneficio a empleados futuro, del que su probabilidad de pago es incierta (según lo manifestado por el peticionario) se deberá reconocer un fondo restringido y una provisión, así:

Cuenta	Debe	Haber
Activo - Fondo (beneficios a empleados)	XXX	
Provisión por beneficios a empleados		XXX

En este caso de aportes que son realizados por la Entidad a un fondo de pensiones voluntarias, que están sujetos a condiciones de permanencia en la entidad, desde el punto de vista contable, sólo a partir de la fecha en que se cumplen las condiciones de permanencia podrían ser considerados como un gasto, antes de que esto ocurra seguirán representando activos para la entidad, es decir, los gastos se reconocerán en la medida en que se consoliden los beneficios.



Beneficios a empleados por terminación contrato

Concepto	Pregunta
2018-1075	<i>“Me podrían referenciar una norma, concepto, Ley tributaria, donde aclare porque una indemnización laboral si se paga en un determinado año (2018), no puede llevar al diferido para luego llevarse al gasto en el año siguiente (2019)”</i>

Respuesta

La contabilización, para efectos contables, depende del marco de información financiera aplicado por la entidad (...).

La NIC 19, que aplica para entidades clasificadas en el Grupo 1, y la sección 28 de la NIIF para las Pymes, que aplica para las clasificadas en el Grupo 2, establecen los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación que deben ser tenidos en cuenta al contabilizar una indemnización laboral. (...)

Si se trata de una entidad clasificada en el Grupo 2, los párrafos 31 a 37 de la sección 28 indican:

“Beneficios por terminación

28.31 Una entidad puede estar comprometida, por ley, por contrato u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus representantes, o por una obligación implícita basada en las prácticas habituales de la misma, o por el deseo de actuar de forma equitativa, a realizar pagos (o suministrar otro tipo de beneficios) a los empleados cuando resuelve sus contratos laborales. Estos pagos son beneficios por terminación.

Reconocimiento

28.32 Puesto que los beneficios por terminación no proporcionan a una entidad beneficios económicos futuros, una entidad los reconocerá en resultados como gasto de forma inmediata (Subrayado nuestro).

28.33 Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, habrá de tener en cuenta también los efectos de la reducción en los beneficios por retiro o en otro tipo de beneficios a los empleados.

28.34 Una entidad reconocerá los beneficios por terminación como un pasivo y como un gasto, solo cuando se encuentre comprometida de forma demostrable a:

a) rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o

b) proporcionar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria.

28.35 Una entidad solo está comprometida de forma demostrable con una terminación cuando tiene un plan formal detallado para efectuarla y no existe una posibilidad realista de retirar la oferta.

Medición

28.36 Una entidad medirá los beneficios por terminación por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en la fecha sobre la que se informa. En el caso de existir una oferta de la entidad para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación correspondientes se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.

28.37 Cuando los beneficios por terminación se deben pagar a partir de los 12 meses tras el final del periodo sobre el que se informa, se medirán a su valor presente descontado.”

Tratándose de una entidad que aplica el marco técnico del Grupo 1, las normas sobre beneficios a los empleados, en especial el párrafo 163 de la NIC 19 menciona lo siguiente:

“... Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados son beneficios por terminación si proceden de una decisión de la entidad de finalizar un contrato de empleo con un empleado y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros”.

Por ello, lo que diferencia los beneficios por terminación de los demás beneficios a los empleados, radica en el suceso que da origen a la obligación, el cual corresponde a la finalización del vínculo laboral en lugar de servicios que serán prestados por el empleado en el futuro (ver párrafo 159 de NIC 19 y párrafo 28.32 de la NIIF para la PYMES).

En conclusión, los párrafos 31 a 37, de la sección 28 de la norma NIIF para las PYMES, incorporada en el Anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan, establecen las directrices que se deben observar



a efectos del reconocimiento y medición, cuando se da por terminado un contrato laboral. Similar tratamiento aplicaría para una entidad que aplique el marco de información financiera de entidades clasificadas en el Grupo 1²¹.

En relación con el tratamiento contable de los anticipos, las normas contables permiten el reconocimiento de un activo cuando ocurre lo siguiente:

Tratamiento como activo	Grupo 1- NIIF	Grupo 2- MIIF para las PYMES
Gastos pagados por anticipado / pagos anticipados / anticipos	<i>“El párrafo 68 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo, cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios” (párrafo 70 de la NIC 38).</i>	<i>“El párrafo 18.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios” (párrafo 18.16 de la NIIF para las PYMES).</i>

Debido a lo anterior, no es posible constituir un activo por anticipos, o un activo por pagos anticipados, sobre el pago de una indemnización por terminación del contrato, debido que el hecho que da origen a la obligación constituye la terminación del contrato con el trabajador, el cual se debe reconocer cuando ocurra lo primero

entre: 1) la entidad ya no puede retirar la oferta de esos beneficios, y 2) el momento en que la entidad reconozca los costos por una reestructuración que involucre el pagos de los beneficios por terminación (ver párrafo 165 de la NIC 19 y 28.34 de la NIIF para las PYMES).

²¹ Ver NIC 19, párrafos 159 a 168 y los párrafos FC254 a FC261 de los fundamentos de las conclusiones.



Beneficios a empleados - tasas para cálculos actuariales

Concepto	Pregunta
2018-0463	<p><i>“Por medio de la presente quiero referirme al siguiente texto, contenido en la norma NIC 19, párrafo 83: (...)</i></p> <p><i>Sobre el particular y en el entendido de que Colombia está dentro del grupo de <u>países donde no existe un mercado amplio para bonos empresariales de alta calidad</u>, procedería adoptar el rendimiento del mercado de los bonos emitidos por el Gobierno (TES Tipo B, cupón cero) al final del período sobre el cual se informa.</i></p> <p><i>En relación con la interpretación del elemento en negrillas y dado que el Banco de la República publica las tasas diarias antes aludidas para plazos a 1, 5 y 10 años, cuál de las siguientes interpretaciones sería la más idónea:</i></p> <p><i>a) Solamente la tasa publicada para el último día del año (última fecha anterior o igual a diciembre 31)</i></p> <p><i>b) El Promedio de tasas de todo el año, entendiendo que tal la tasa al final del período contable de un (1) año.</i></p> <p><i>La anterior consulta se presenta por cuanto los resultados de cálculos actuariales son altamente sensibles a las tasas de descuento que se adopten.”</i></p>

Respuesta

En lo referente a la tasa de descuento, el párrafo 83 de la NIC19 establece que la tasa utilizada para descontar las obligaciones de beneficios posempleo se determinará de la siguiente manera:

Situación	Tasa de descuento utilizada en beneficios posempleo por planes de beneficios definidos (suposiciones actuariales)
Monedas para las cuales exista un mercado profundo para bonos empresariales de alta calidad.	Rendimientos del mercado, al final del periodo sobre el que se informa, correspondiente a las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad.
Monedas para las cuales no exista un mercado profundo para bonos empresariales de alta calidad.	Rendimientos del mercado, al final del periodo de presentación, de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda.

Nota: La moneda y el plazo de los bonos corporativos o bonos gubernamentales serán congruentes con la moneda y el plazo estimado de las obligaciones por beneficios posempleo (párrafo 83 de NIC 19).

Dentro de los elementos no añadidos a la agenda (consultas recibidas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF que se analizarán para convertirse en interpretaciones, porque a juicio del CINIIF la norma aborda la Respuesta de manera clara), el Comité de interpretaciones ha manifestado lo siguiente (IFRIC Update – noviembre de 2013):

- NIC 19 no especifica que bonos corporativos cumplen los requisitos para calificarse como Bonos Corporativo de Alta Calidad.
- De acuerdo con la práctica predominante, los bonos corporativos cotizados se han considerado como Bonos Corporativos de Alta Calidad si reciben una de las dos calificaciones crediticias más altas dadas por una agencia de calificación crediticia reconocida- por ejemplo calificaciones “AAA” o “AA”-.
- Si un Bono Corporativo de Alta Calidad, recibe posteriormente una calificación inferior a “AA”, puede seguirse considerando como de alta calidad, si cumple las especificaciones de los párrafos 84 y 85 de NIC 19, que señalan que la tasa de descuento:

a. refleja el valor temporal del dinero, pero no el riesgo actuarial o de inversión;



b. no refleja el riesgo crediticio específico de la entidad;

c. no refleja el riesgo de que la experiencia futura pueda diferir de las suposiciones actuariales; y

d. refleja la moneda y el calendario estimado de los pagos de los beneficios.

- El Comité CINIIF observó que el concepto de alta calidad no debe cambiar a lo largo del tiempo, por consiguiente una reducción del número de Bonos Corporativos de Alta Calidad no debe dar lugar al concepto de alta calidad.

Para el caso de beneficios posempleo expresados en pesos colombianos, es necesario determinar acerca de la existencia o no de un mercado profundo para bonos empresariales (corporativos) de alta calidad.

El análisis de lo anterior se realizará, tomando como referencia la NIC 19 y un documento de análisis elaborado por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera AC²² de la siguiente manera:

Situación
Existe un volumen de bonos con suficiente actividad bursátil.
Es un mercado líquido, ya que existen en forma constante transacciones en el mercado.
Hay un número suficiente de plazos de los bonos que permitan extrapolar las tasas de mercado actuales mediante una curva de retorno que incorpora la tendencia esperada.

Situación
No existe concentración de la emisión de unos cuantos participantes.

Sí, la conclusión fuese que los Bonos Corporativos no se consideran como de Alta Calidad, entonces se deberán utilizar los rendimientos de mercado al final del periodo de presentación de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda; el párrafo 85 de NIC 19, establece que en la práctica una entidad aplica un promedio ponderado de la tasa de descuento que refleja el calendario y el importe estimados de los pagos de beneficios y la moneda en la que los beneficios han de ser pagados; por tanto, la entidad podría usar un promedio ponderado de la tasa de descuentos que refleje el calendario e importe estimado.

En conclusión la NIC19 establece que sí los Bonos Corporativos no se consideran como de Alta Calidad, entonces se deberá utilizar los rendimientos de mercado al final del periodo de presentación de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda; el párrafo 85 de NIC 19, establece que en la práctica una entidad aplica un promedio ponderado de la tasa de descuento que refleja el calendario y el importe estimados de los pagos de beneficios y la moneda en la que los beneficios han de ser pagados; por tanto, la entidad podría usar un promedio ponderado de la tasa de descuentos que refleje el calendario e importe estimado. (...).

²² El documento puede observarse en https://www.cinif.org.mx/anuncios/Pronunciamiento%20SHC_P.pdf



Cajas de compensación familiar

Concepto	Pregunta
2018-0945	<p><i>Tratamiento contable bajo NIIF de la Ley 1929 de julio 27 de 2018 (...)</i></p> <p><i>(...) consulta de la Caja de Compensación Familiar respecto del tratamiento contable bajo el nuevo marco normativo contable en Colombia en el siguiente caso:</i></p> <p><i>La Caja de Compensación Familiar (...) es una entidad privada (...), que cumple funciones de seguridad social. (...) elabora sus estados financieros de conformidad con (...) el anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 (...).</i></p> <p><i>El Gobierno Nacional expidió la Ley 1929 en julio 27 de 2018, (...) Esta Ley en su artículo segundo ordenó:</i></p> <p>“Artículo 2. Modificación de la destinación de parte de los recursos del Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante. <i>Las Cajas de Compensación Familiar que hayan administrado o administren programas de salud o participen en el aseguramiento en salud y/o se encuentren en liquidación podrán usar los recursos de su apropiación del Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante (FOSFEC) hasta en un porcentaje del 40% de los recursos del Artículo 46 de la Ley 1438 de 2011, incorporados a dicho Fondo en virtud del numeral 2 del Artículo 60 de la Ley 1636 de 2013 para el saneamiento de pasivos debidamente auditados, conciliados y reconocidos asociados a la prestación de servicios de salud de sus afiliados y/o el cumplimiento de las condiciones financieras y de solvencia aplicables a las EPS. (...).”</i></p> <p><i>Como antecedente a la norma, es importante mencionar que del recaudo por aportes del 4% que recibe la Caja, sobre esta base se realizan apropiaciones ordenadas en su totalidad por las leyes colombianas que contablemente son reconocidas al gasto, y en el caso particular del FONDO FOSFEC (Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante) se realizan con base en los porcentajes que ordenan las diferentes normas legales que se han emitido en particular para este fondo.</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta lo dispuesto por la Ley 1929 de 2018, el análisis que hemos desarrollado para el reconocimiento de esta transacción en los Estados Financieros de (...), de acuerdo con las NIIF para las Pymes, nos lleva a las siguientes secciones:</i></p> <p><i>Sección 23 Ingresos de actividades ordinarias (...)</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta que no es una operación ordinaria, nos remitimos a la Sección 2 Conceptos y Principios Generales, considerando el párrafo 2.25: (...)</i></p> <p><i>Como un elemento adicional, es necesario comentar que es el FONDO quien entrega los recursos a Cafam, para que se los entregue a las EPS con los propósitos establecidos en el Artículo dos de la mencionada ley.</i></p> <p><i>Por lo tanto, consideramos que esta operación, ordenada por la Ley 1929 de 2018, de acuerdo con el documento de orientación técnica 014 entidades sin ánimo de lucro emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, no proviene de un aporte permanente y por lo tanto hemos considerado que su reconocimiento en los Estados Financieros debe hacerse como una operación que afecte el Estado de Resultados.</i></p> <p><i>De no ser correcto este análisis solicito la colaboración para la identificación del tratamiento contable de esta operación.”</i></p>

Respuesta

El Artículo 2 de la Ley 1929 de 2018, establece:

Artículo 2. Modificación de la destinación de parte de los recursos del Fondo de Solidaridad de



Fomento al Empleo y Protección al Cesante. Las Cajas de Compensación Familiar que hayan administrado o administren programas de salud o participen en el aseguramiento en salud y/o se encuentren en liquidación podrán usar los recursos de su apropiación del Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante (FOSFEC) hasta en un porcentaje del 40% de los recursos del Artículo 46 de la Ley 1438 de 2011, incorporados a dicho Fondo en virtud del numeral 2 del Artículo 60 de la Ley 1636 de 2013 para el saneamiento de pasivos debidamente auditados, conciliados y reconocidos asociados a la prestación de servicios de salud de sus afiliados y/o el cumplimiento de las condiciones financieras y de solvencia aplicables a las EPS.

Parágrafo 1. Los recursos de que trata el parágrafo 10 del Artículo 10 de la Ley 1780 de 2016, así como los recursos que a 31 de diciembre de 2017 no hayan sido ejecutados del Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante (FOSFEC), podrán ser utilizados por única vez, para los propósitos señalados en el Artículo anterior.

Así mismo, el Artículo 46 de la Ley 1438 de 2011, enuncia:

“Artículo 46. recursos de las cajas de compensación familiar. Sin perjuicio de los recursos de que trata el Artículo 217 de la Ley 100 de 1993, se destinará un cuarto (1/4) de punto porcentual de la contribución parafiscal, establecida en la Ley 21 de 1982 en los Artículos 11, numeral 1, y 12, numeral 1, a favor de las Cajas de Compensación Familiar, a atender acciones de promoción y prevención dentro del marco de la estrategia de Atención Primaria en Salud y/o en la unificación de los Planes de Beneficios, de forma concertada entre el Gobierno Nacional y las Cajas de Compensación Familiar, conforme al reglamento.

Parágrafo 1. La asignación prevista en el presente Artículo, conforme a la reglamentación que expida el Gobierno Nacional, no podrá afectar el cálculo de los recursos que las Cajas de Compensación Familiar deben apropiar para los Fondos para el Subsidio

Familiar de Vivienda –FOVIS– y para los programas de infancia y adolescencia.

Parágrafo 2. Los recursos del cuarto de punto porcentual (1/4) de la contribución parafiscal que trata el presente Artículo serán administrados directamente por las Cajas de Compensación Familiar y harán parte de las deducciones previstas en el parágrafo del Artículo 217 la Ley 100 de 1993”

(...)

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, los recursos recibidos por concepto de aportes relacionados con el 4%, a la caja de compensación se constituyen como un ingreso según lo establece la Ley 1797 de 2016, cuya naturaleza corresponde a actividades ordinarias y el cual posteriormente se registra como un gasto al momento de la constitución de los correspondientes fondos, como es el caso del Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante (FOSFEC).

De acuerdo con los términos definidos en cuanto a la aplicación del Artículo 46 de la Ley 1438 de 2011, citado anteriormente, en nuestra opinión, se debe afectar el estado de resultados, para efectos de que los recursos a nombre del Fondo puedan ser afectados nuevamente a la caja de compensación y que esta entidad pueda transferir las cuantías que corresponda a las EPS, y de esta manera realizar el pago de pasivos debidamente auditados, conciliados y reconocidos asociados a la prestación de servicios de salud de sus afiliados y/o el cumplimiento de las condiciones financieras y de solvencia aplicables a dichas entidades, lo cual si hace necesario que dicho procedimiento se vea reflejado en el estado de resultados, correspondiente a la vigencia 2018.



Cambio en la vida útil

Concepto	Pregunta
2018-0191	<p>(...) En la política contable está establecido el reconocimiento de toda la propiedad, planta y equipo al costo, y el método de depreciación es por línea recta. En la estimación contable para las construcciones y edificaciones (habiendo separado el valor del terreno) se tiene una vida útil establecida de 20 años. Por motivos de análisis de la situación financiera y la duración y estado real y actual de las construcciones, en enero del año 2018 se estimó que las construcciones tienen una vida útil mayor (45 años), por lo que se quiere cambiar la estimación de vidas útiles de 20 a 45 años, generando las siguientes inquietudes.</p> <p>¿Qué factor o factores se debe(n) tener en cuenta para poder realizar este cambio? Ello implica la modificación de las políticas en el punto relacionado con propiedad planta y equipo (depreciación)?</p> <p>Entendemos que los cambios en políticas dan lugar a reexpresar estados financieros de periodos anteriores de acuerdo a las NIIF pymes, pero al tratarse de un cambio en estimación, ¿se puede hacer una reexpresión de la depreciación mensual en la contabilidad a partir de enero 2018 o es necesario reexpresar estados financieros de periodos anteriores?</p> <p>La Fundación, adicionalmente, recibirá una construcción a título de donación y por uniformidad manejará la misma política del costo y depreciación por línea recta. ¿Se puede aplicar la estimación de los 45 años (o vida útil remanente si aplicare), entendiéndose que son activos que se reciben a título de donación y cuya escritura de donación se realiza por el valor comercial del inmueble.</p>

Respuesta

¿Qué factor o factores se debe(n) tener en cuenta para poder realizar el cambio de vida útil de un elemento de propiedad planta y equipo?

La sección 17 de la NIIF para las PYMES, menciona lo siguiente respecto de un cambio en la vida útil de un elemento de propiedad, planta y equipo (párrafo 17.19):

“Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la

vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente.

Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable, de acuerdo con los párrafos 10.15 a 10.18”.

La diferencia entre una estimación contable y una política contable es la siguiente:

Análisis	Política contable	Estimación contable
Generalidades	Criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de una partida de los estados financieros.	<p>Ajuste en el importe en libros de un activo o pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo (vida útil), producto de la situación actual de los activos y pasivos.</p> <p>Una estimación contable desarrolla una política contable a través del uso de juicios y supuestos utilizados al</p>



Análisis	Política contable	Estimación contable
		momento de aplicar una política contable.
Ejemplo	Medición posterior de propiedad, planta y equipo por el costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor o por el método de la revaluación menos depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor (sección 17 NIIF para las PYMES).	Forma de calcular la depreciación, vida útil establecida y cálculo del valor residual.
Procedencia	Cambios en la normatividad (NIIF o NIIF para las PYMES) o por una alternativa permitida que mejora la representación fiel de la información financiera.	Nueva información o nuevos acontecimientos.
Efectos en la información financiera	Reexpresión retroactiva (con limitaciones)	Aplicación prospectiva (se aplica de aquí en adelante)

Un cambio en la vida útil se debe considerar como un cambio en una estimación contable, pero no como un cambio en una política contable.

La política contable es que el elemento de propiedad, planta y equipo se debe depreciar, la estimación contable es el juicio utilizado para determinar su vida útil.

Los cambios en las estimaciones contables deben tratarse de forma prospectiva de conformidad con el párrafo 10.16 al 10.18 de la NIIF para las PYMES:

“10.16 Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 10.17, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

(a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o

(b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos. (Negrilla fuera del texto original)

10.17 En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en que tiene lugar el cambio. (Negrilla fuera del texto original)

Información a revelar sobre un cambio en una estimación

10.18 Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones. (Negrilla fuera del texto original)

Es necesario tener en cuenta que un cambio en una política contable, procede por cambios en el uso del activo, en la forma como los beneficios económicos retornan a la entidad, pero no pueden originarse por el uso inadecuado de un juicio relacionado con la vida útil, es decir, al cambiar la vida útil de una construcción de 20 años a 45 años se debe examinar si se trata de un cambio en el desempeño del activo, o si se trata de un error contable al momento de aplicar un juicio relacionado con la vida útil de un activo.

Para establecer la existencia de un cambio en una estimación contable o de un error contable, se debe observar lo siguiente:



criterio	Error contable	Cambio en una estimación contable
Cambio en el desempeño de un activo por cambios tecnológicos, lo que hace que la entidad lo espere utilizar por un periodo menor al inicialmente esperado.	No es un error contable, debido a que la información del cambio tecnológico no se conocía cuando se estimó su vida útil.	Es un cambio es una estimación contable generado por un cambio es las circunstancias específicas del activo.
Asignación de la vida útil atendiendo criterios tributarios	Si es un error contable, debido que el juicio utilizado para asignar la vida útil no fue el adecuado.	No es un cambio es una estimación contable, debido que el cambio no procede por un cambio en las circunstancias específicas del activo.

Un error contable, según el párrafo 10.19 de la NIIF para las PYMES, corresponde con lo siguiente:

“Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros”.

En conclusión, un cambio en la vida útil se debe considerar como un cambio en una estimación contable, pero no como un cambio en una política contable.

Sin embargo, si la nueva vida útil estimada corresponde con la aplicación errada del juicio profesional al momento de determinar la vida útil de un elemento de propiedad, planta y equipo, la

entidad podría encontrarse frente a un error contable. En caso de ser material el error contable, la entidad deberá efectuar el recalcule de la depreciación y registrar el ajuste en el momento en que se detectó el error, y además procederá a efectuar la reexpresión del estado financiero y su información comparativa.

Entendemos que los cambios en políticas dan lugar a reexpresar estados financieros de periodos anteriores de acuerdo a las NIIF PYMES, pero al tratarse de un cambio en estimación, ¿se puede hacer una reexpresión de la depreciación mensual en la contabilidad a partir de enero 2018 o es necesario reexpresar estados financieros de periodos anteriores?

La entidad debe evaluar, si se encuentra frente a un cambio en una estimación contable o frente a un error contable, si se tratase de un error contable, la entidad debe corregir el error de la siguiente manera (según la NIIF para las PYMES):

Errores	Efecto en la información financiera
Inmateriales (poco significativos)	El error se corrige en el periodo en el que se advierte, contra un gasto de acuerdo con su naturaleza (para el caso del ejemplo, como un mayor valor del gasto por depreciación).
Materiales (significativos)	El error se corrige de forma retroactiva (reexpresión retroactiva), afectando los resultados del periodo de cada año en el cual se cometió el error contable.

Los párrafos 10.21 al 10.23 de la NIIF para las PYMES, mencionan el procedimiento cuando el error contable se considera material:

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



primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo. (Negrilla fuera del texto)

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

10.23 **Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:**

(a) la naturaleza del error del periodo anterior;

(b) para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros;

(c) en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información; y

(d) una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o c

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores". (Negrilla fuera del texto)

La Fundación, adicionalmente, recibirá una construcción a título de donación y por uniformidad manejará la misma política del costo y depreciación por línea recta. ¿Se puede aplicar la estimación de los 45 años (o vida útil remanente si aplicare), entendiéndose que son activos que se reciben a título de donación y cuya escritura de donación se realiza por el valor comercial del inmueble?

Las estimaciones contables se pueden aplicar a cada activo de forma individual o a través de la unificación de criterios sobre activos con condiciones similares, la estimación de la vida útil no corresponde con una política contable, por lo que cada vez que se adquiera un activo depreciable se deberá determinar si la vida útil asignada es la adecuada, teniendo en cuenta los juicios establecidos por la administración y el tiempo en el cual espera usar el activo.

Cambio de grupos NIIF

Concepto	Pregunta
2018-0861	<p><i>“Una S.A,S se constituyó en febrero del año 2016 con un capital autorizado, suscrito y pagado de \$10.000.000 presentó sus estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2016 y 2017 aplicando políticas contable (...) del Grupo 3.</i></p> <p><i>La información financiera con la cual cerró sus estados financieros a 31 de diciembre del año 2016 y 2017 supera los topes de ingresos, activos y número de trabajadores para clasificar en grupo 3.</i></p> <p><i>¿La entidad en mención debe o puede clasificarse en grupo 3 hasta el cierre del año 2017 en cumplimiento de la permanencia de 3 años (2015-2016-2017) y ya para el año 2018 aplicar el Marco Técnico Normativo para Preparadores de Información Financiera del Grupo 2 (cumpliendo requisitos de este grupo claro está) ?</i></p> <p><i>¿Los 3 años de permanencia en el grupo 3 empiezan con el primer periodo de aplicación establecido en la norma que para el grupo 3 es el año 2015 y se continúa hasta el año 2017, o empieza desde la fecha de constitución de la empresa que para el caso que nos ocupa es el año 2016 hasta el año 2018?”</i></p>

Respuesta

(...) una entidad que fue clasificada en el Grupo 3 y que elaboró su balance inicial en el mes de febrero de 2016, según lo establecido en el artículo 4 del Decreto 3022 de 2013, (...):

“las entidades que pertenezcan al Grupo 3 y luego cumplan los requisitos para pertenecer al Grupo 2, deberán ceñirse a los procedimientos establecidos en este título para la aplicación por primera vez de este marco técnico normativo.

En estas circunstancias, deberán preparar su estado de situación financiera de apertura al inicio del periodo siguiente al cual se decida o sea obligatorio el cambio, con base en la evaluación de las condiciones para pertenecer al Grupo 2, efectuadas con referencia a la información correspondiente al periodo anterior a aquel en el que se tome la decisión o se genere la obligatoriedad de cambio de grupo.

Posteriormente, deberán permanecer mínimo durante tres (3) años en el Grupo 2, debiendo presentar por lo menos dos periodos de estados financieros comparativos.” (ver Art. 1.1.2.5 Aplicación obligatoria para entidades del Grupo 3).

En resumen, el decreto reglamentario que aplica para entidades del Grupo 3 no estableció un período de permanencia mínimo de 3 años, pero cuando una entidad clasificada en este grupo, de forma voluntaria u obligatoria decide cambiar de grupo, el único requisito establecido en el decreto reglamentario es la elaboración de un estado de

situación financiera de apertura al inicio del período siguiente al cual se decidió o haya sido obligatorio el cambio de Grupo.

Lo anterior tiene por efecto:

a) la necesidad de establecer un período de transición, al final del cual se elaboran los últimos estados financieros según el marco contable anterior,

b) establecer un período distinto para la aplicación del nuevo marco, al inicio del cual se efectúan los ajustes en libros que resulten pertinentes por las diferencias que se presenten entre el último estado de situación financiera preparado según el marco contable anterior, y que genera efectos legales, y el estado de situación financiera que se elabora al final del período de transición, y que sirve de base para establecer la información comparada en los primeros estados financieros, y

c) la elaboración de los primeros estados financieros que debe incluir como mínimo tres estados de situación financiera: el de apertura, el del final del período de transición y el del primer período de aplicación del nuevo marco, y dos estados de resultados: el del período de transición y el del primer período de aplicación.

Por ejemplo, si la entidad decide u está obligada a comienzos del año 2017 a realizar el cambio de



grupo, elaborará su estado de situación financiera de apertura el 1 de enero de 2018, tendrá como período de transición el año 2018, sus últimos estados financieros preparados según el marco contable anterior serían los

elaborados al 31 de diciembre de 2018, y el primer año de aplicación correspondería al año 2019, período al final del cual se elaborarán los primeros estados financieros con fundamento en el nuevo marco técnico normativo (...).



Capitalización de intangibles generados internamente

Concepto	Pregunta
2018-0286	<p><i>“Amablemente nos permitimos solicitar su apoyo con un concepto técnico en el entendido de que deseamos como entidad S.A.S. PYMES obtener unas resoluciones ante la secretaria de educación por unos programas técnicos laborales que estamos creando.</i></p> <p><i>Par obtener estas resoluciones es necesario la inversión en tecnología, propiedad planta y equipo y otros para cumplir los requisitos que la secretaria exige.</i></p> <p><i>De acuerdo a lo anterior quisiéramos saber si es posible registrar estas resoluciones más todos los gastos sumados como activos intangibles diferentes a la plusvalía de acuerdo a la sección 18 de NIIF Pymes en nuestra entidad.”</i></p>

Respuesta

(...) La NIIF para las Pymes, que forma parte del Anexo Técnico No. 2 del Decreto 2420 de 2015, y de otras normas que la modifican, adicionan o sustituyen, establece los requerimientos que deben ser aplicados por una entidad del Grupo 2 al contabilizar activos intangibles generados internamente.

El párrafo 18.14 establece lo siguiente:

“Otros activos intangibles generados internamente

18.14 Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.”

Adicionalmente, el CTCP en el concepto 2016-0244, había indicado que estos valores debían ser reconocidos como gastos en el estado de resultados.

Por lo anterior, si la secretaria de educación requiere información sobre los desembolsos incurridos para el proyecto de los programas técnicos laborales u otros activos intangibles generados internamente, esta información deberá ser suministrada en las notas a los estados financieros de propósito general, dada la imposibilidad de que los costos de investigación y desarrollo sean reconocidos como parte de los estados financieros por una entidad que aplica el marco técnico del Grupo 2.

En el caso, en que la secretaria de educación establezca un requerimiento legal para que dichas partidas formen parte de los estados financieros, esto sería contrario a los requerimientos técnicos, y los informes

financieros resultantes se considerarían informes financieros de propósito especial y no estados financieros de propósito general.

Para una mejor comprensión del tratamiento requerido para entidades del Grupo 2, incluimos a continuación apartes de los fundamentos de conclusiones de la NIIF para las Pymes, en los que se exponen las razones por las cuales se concluyó que en este tipo de entidades, dichos costos deberían ser contabilizados como gastos en el estado de resultados.

“Cargo todos los costos de desarrollo a gastos

FC113 La NIC 38 requiere que todos los costos de investigación sean considerados como gasto cuando se producen, pero los costos de desarrollo incurridos después de que el proyecto ha sido considerado comercialmente viable han de ser capitalizados.

Muchos de los preparadores y auditores de los estados financieros de las PYMES dijeron que las mismas no tienen los recursos para evaluar si un proyecto es comercialmente viable sobre una base de negocio en marcha y que además, la capitalización de sólo una parte de los costos de desarrollo no proporciona información útil.

Responsables de préstamos bancarios dijeron al Consejo que la información sobre los costos de desarrollo capitalizados es de poca utilidad para ellos, y que ellos no consideran estos costos cuando toman decisiones de préstamos.

FC114 El Consejo aceptó estas opiniones y la NIIF para las PYMES requiere que todos los costos de investigación y desarrollo se reconozcan como gastos en el momento en que se incurren”

“Capitalización de costos por préstamos o de desarrollo



FC213 Solo un pequeño número de quienes respondieron a la PDI y al PN de 2013 apoyaban un requerimiento para las PYMES de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a las NIIF completas.

Sin embargo, varios de los que respondieron apoyaban dar a las PYMES una opción de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a los de las NIIF completas.

Éstos apoyaban introducir esta opción por razones similares a las expresadas en el párrafo FC210 por los que respondieron, es decir el efecto sobre acuerdos de préstamo actuales y futuros y entornos de alta inflación.

Sin embargo, muchos de los que respondieron no apoyaron cambiar los requerimientos actuales y por ello continuaron requiriendo a las PYMES contabilizar como gasto todos los costos de desarrollo o por préstamos.

FC214 La NIIF para las PYMES requiere que todos los costos de desarrollo o por préstamos se reconozcan como gastos.

Las NIIF completas requieren la capitalización de los costos de desarrollo o por préstamos que cumplan ciertos criterios; en otro caso se reconocen como gastos. Por consiguiente, la NIIF para las PYMES

simplifica los requerimientos de las NIIF completas, en lugar de eliminar una opción permitida en éstas.

El IASB, por ello, destacó que permitir opciones de capitalizar ciertos costos de desarrollo o por préstamos involucraría consideraciones diferentes que las de permitir una opción de revaluación para propiedades, planta y equipo.

En concreto, el IASB observó que permitir opciones de política contable para capitalizar los costos por préstamos o de desarrollo que cumplan los criterios para la capitalización de las NIC38 / NIC23, además del enfoque actual, daría lugar a más opciones de política contable que en las NIIF completas.

El IASB destacó que continúa sosteniendo sus razones para requerir el reconocimiento como gastos de todos los costos de desarrollo o por préstamos, por razones de costo-beneficio como establecen los párrafos FC113, FC114 y FC120, y para no proporcionar las opciones de política contable adicionales más complejas como establecen los párrafos FC208 y FC209.

El IASB destacó que una PYME puede revelar información adicional sobre sus préstamos o costos de desarrollo si lo considera relevante para los usuarios de sus estados financieros" (...)



Certificación de estados financieros dictaminados

Concepto	Pregunta
2018-0295	<p>(...) <i>El contador de la empresa labora para la compañía hasta el 2 de febrero de 2018, ya que por diferencias con la Administración decidió presentar su carta de renuncia al cargo; para dicha fecha aún no se había efectuado el cierre contable de la vigencia 2017 pues ni siquiera se tenían estados financieros definitivos de la vigencia 2016 pues la contadora de entonces no los había entregado y los saldos iniciales del sistema no se encontraban ajustados, (cabe anotar que la contabilidad presentaba diversas inconsistencias).</i></p> <p><i>¿A la fecha se requieren firmar los Estados Financieros de la vigencia 2017; por cuanto la inquietud es si ya el contador de esa vigencia renunció y no está, quien los debe firmar? estos estados financieros ya fueron aprobados y firmados por la Revisora Fiscal. ¿Ésta obligado el contador del 2017 a firmarlos?</i></p>

Respuesta

Lo primero es aclarar que existen dos términos que deben ser separados, los términos

corresponden a certificar y dictaminar, en el siguiente cuadro se explicaran las diferencias:

Término	Definición	Responsable
Certificación de estados financieros (artículo 37 de la Ley 222 de 1995)	La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.	El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros
Dictaminar estados financieros (artículo 38 de la Ley 222 de 1995)	<p><u>Son dictaminados aquellos estados financieros certificados</u> que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.</p> <p>Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "<i>ver la opinión adjunta</i>" u otra similar.</p>	Revisor Fiscal o contador público independiente (auditor externo)

De acuerdo con lo anterior, no pueden existir estados financieros dictaminados, si estos antes no fueron certificados por parte del representante legal de la entidad y del contador público bajo cuya responsabilidad fueron elaborados.

Ahora, respecto de la responsabilidad del contador respecto de los estados financieros, El CTCP respondió un tema similar en la consulta 2018-0118, de la cual se transcriben estos apartes:

Responsabilidad por los Estados Financieros y Responsabilidad del Contador

La preparación y presentación de los estados financieros es responsabilidad de los administradores de la entidad, dicha responsabilidad es asignada contractualmente a un contador para que a través del profesional de la contaduría, la administración cumpla su responsabilidad. Por lo anterior, las actuaciones de los Contadores Públicos se sujetarán a lo establecido en la Ley 43 de 1990 y a lo pactado contractualmente.

Respecto de la Ley 43 de 1990, el Contador Público debe observar, lo relacionado con las relaciones del Contador Público con los usuarios



de sus servicios (artículos 41 al 51), las relaciones del Contador Público con sus colegas (artículos 54 al 62), y las relaciones del Contador Público con la Sociedad y el Estado (artículos 68 al 71).

El artículo 8 de la Ley 43 de 1990 menciona lo siguiente:

"Los Contadores Públicos están obligados a:

- 1. Observar las normas de ética profesional.*
- 2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.*
- 3. Cumplir las normas legales vigentes, (así como las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión).*
- 4. Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia"*

El Contador Público es el responsable de la preparación de los estados financieros, y debe cumplir las normas legales vigentes, lo que significa que la responsabilidad de entregar la información al cierre del año debe ser teniendo en cuenta los marcos normativos vigentes, sin considerar que en años anteriores no se haya aplicado, es deber del contador velar por el cumplimiento normativo, en este caso debe efectuar los ajustes a que haya lugar para cumplir con dicho requerimiento.

También es importante recordar, que la obligación del Contador Público termina hasta la fecha en que prestó sus servicios y debe ser acorde con los términos del contrato laboral o de prestación de servicios entre las partes.

Por otro lado, es importante mencionar que la firma del contador público en un estado financiero es una responsabilidad y no simplemente un objeto contractual, de tal manera que la firma de un contador en un estado financiero (certificación o dictamen) debe realizarse cuando la información financiera cumpla con los requisitos del marco de información financiera aplicable y se han cumplido las siguientes afirmaciones:

"a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de la auditoría:

- (i) Ocurrencia. Las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.*
- (ii) Integridad. Se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.*

(iii) Exactitud. Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.

(iv) Corte de operaciones. Las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.

(v) Clasificación. Las transacciones y los hechos se han registrados en las cuentas apropiadas.

b) Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo:

(i) Existencia. Los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.

(ii) Derechos y obligaciones. La entidad posee o controla los derechos sobre los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

(iii) Integridad. Se han registrado todos los activos, pasivos e instrumento de patrimonio neto que tenían que registrarse.

(iv) Valoración e imputación. Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste por valuación o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.

c) Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar:

(i) Ocurrencia y derechos y obligaciones. Los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados, han ocurrido y corresponden a la entidad.

(ii) Integridad. Se han incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.

(iii) Clasificación y comprensibilidad. La información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.

(iv) Exactitud y valoración. La información financiera y la otra información se muestra fielmente y por las cantidades adecuadas".

(...) En conclusión, un contador público en sus actuaciones debe considerar las normas establecidas en los códigos de ética, y esto lo obliga a responder por su trabajo hasta la fecha en que termine su vínculo laboral o contractual, lo anterior implica que identifique las amenazas y aplique las salvaguardas, cuando ellas sean requeridas.

Ahora bien, si después de haber finalizado su vínculo laboral este es requerido para realizar otras actividades relacionadas con la preparación y presentación de los estados financieros, deberá tenerse en cuenta que el Contador también tiene derecho a recibir una remuneración por la prestación de sus servicios. Esto no significa que



no tenga responsabilidades frente a los usuarios de sus servicios.

En relación con la firma de dichos estados financieros por parte del nuevo Contador Público, le informamos que es una irregularidad que los estados financieros sean firmados por el Revisor Fiscal antes de que estos hayan sido firmados por el Representante Legal y el Contador Público que participó en su preparación y elaboración.

El artículo 38 de la Ley 222 de 1995 indica que los estados financieros dictaminados son aquellos estados financieros certificados que se acompañan opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del contador público

independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Por lo anterior, es una incoherencia indicar que el Contador Público debe firmar los estados financieros con posterioridad a que ellos han sido dictaminados por el Revisor Fiscal.

Un estado financiero certificado según el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, es aquel en el que se incorpora la firma del Representante Legal y el Contador Público, que hayan participado en su preparación y elaboración.



Certificaciones en cesamiento de funciones

Concepto	Pregunta
2018-0517	<p><i>Los contadores que la empresa tenía contratados hasta octubre de 2017, en su momento presentaron la declaración de industria y comercio del año 2017, con información del año gravable 2016, en el mes de abril del año 2017.</i></p> <p><i>En mayo de 2018, llegó un requerimiento de la alcaldía solicitando una información del año 2016, entre ellas una certificación por el Contador Público o Revisor Fiscal y copia de la tarjeta profesional, de quien elaboró los estados financieros y la declaración de industria y comercio.</i></p> <p><i>Los contadores que realizaron las declaraciones, estados financieros y llevaban la contabilidad se rehúsan a entregar el certificado, porque ya no laboran con nosotros, aunque en ese momento fueron ellos quienes tenían y presentaron la información.</i></p> <p><i>Los nuevos contadores, no certifican la información del año 2016 ya que ellos no la trabajaron y pueden dar fe pública sobre el trabajo realizado por otra persona.</i></p> <p><i>Quisiera saber si existe alguna normatividad que exija a los contadores entregar la certificación solicitada por la empresa, para poder responder el requerimiento de información solicitado por la Alcaldía, ya que nos están perjudicando seriamente al no poder presentar la información solicitada por la entidad.</i></p>

Respuesta

Respecto a la primera pregunta, los Artículos 2, 11, 12 y 70 de la Ley 43 de 1990, enuncian:

“Artículo 2. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Artículo 11. Es función privativa del Contador Público expresar dictamen profesional e independiente o emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros.

Artículo 12. A partir de la vigencia de la presente ley, la elección o nombramiento de empleados o funcionarios públicos, para el desempeño de cargos que impliquen el ejercicio de actividades técnico-contables, deberá recaer en Contadores Públicos. La violación de lo dispuesto en este Artículo conllevará la nulidad del nombramiento o elección y la responsabilidad del funcionario o entidad que produjo el acto.

Artículo 70. Para garantizar la confianza pública en sus certificaciones, dictámenes u opiniones, los Contadores Públicos deberán cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en todo tiempo en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos simulados, así como prestar su concurso a operaciones fraudulentas o de cualquier otro tipo que tiendan a ocultar la realidad financiera de sus clientes, en perjuicio de los intereses del Estado o del patrimonio de particulares, sean estas personas naturales o jurídicas”

Así mismo, el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, establece:

“Artículo 45. El Contador Público no expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados.”

El numeral 3 del Artículo 207 del Código de Comercio, enuncia:

“Artículo 207. Son funciones del Revisor Fiscal: (...)

3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;”

Adicionalmente, el Artículo 208 del Código de Comercio, acerca del Contenido del Informe del Revisor Fiscal, enuncia:

“Art. 208. Contenido de los informes del Revisor Fiscal. Balances Generales. El dictamen o informes del



Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

- 1. Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;*
- 2. Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;*
- 3. Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;*
- 4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y*
- 5. Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.”*

De acuerdo con lo anterior, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, basados en la normatividad antes citada, es responsabilidad del actual Revisor Fiscal o Contador Público el emitir la certificación, aun cuando las fechas correspondan a períodos en los cuales no han actuado, dado que la certificación implica revisar los documentos, registros y demás información

que le permitan dar Fe Pública sobre los registros efectuados en períodos anteriores.

La certificación implica el desarrollo de pruebas adicionales para validar la información objeto de análisis correspondiente a una vigencia anterior y de acuerdo con esto, es que en su labor de auditoría en el caso del Revisor Fiscal no sólo se encuentra el dictaminar los estados financieros, también se incluyen funciones de fiscalización, descritas en el articulado antes citado, las cuales, comprometen al profesional respecto de situaciones que en la actualidad le sería imposible validar, tales como la firma de declaraciones tributarias, certificaciones, emisión de informes, emisión de recomendaciones, entre otras.

De otra parte, no es responsabilidad de los anteriores contadores o revisores fiscales emitir dichas certificaciones, dado que sus funciones han cesado y los contratos correspondientes han culminado.

Es importante resaltar que la responsabilidad del Contador Público o Revisor Fiscal van hasta la fecha de renuncia o culminación de sus labores. En el caso del Revisor Fiscal, hasta su retiro del certificado de Cámara y Comercio.



Certificación accionistas

Concepto	Pregunta
2018-0907	<p><i>"(...) Al revisor fiscal se le solicita, entre otros, que certifique la composición accionaria de la compañía para trámites ante entidades financieras. Estas entidades financieras por sistemas de SARLAFT y otras medidas de control solicitan que estas composiciones accionarias se "descompongan" hasta el beneficiario final (persona natural)</i></p> <p><i>Para el caso en el que las empresas, dentro de su composición accionaria tienen otras empresas (personas jurídicas) así:</i></p> <p><i>Ejemplo: De la compañía ABC SAS los accionistas son: Compañía DEF SA 50% y Compañía JKL SAS 50%</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. El revisor fiscal de la Compañía ABC tiene alcance de certificar la composición accionaria de las compañías accionistas?</i> <i>2. El revisor fiscal de la Compañía ABC tiene alcance de indagar y conocer la composición accionaria de las compañías accionistas?</i> <i>3. El revisor fiscal de la Compañía ABC debe certificar y conocer los beneficiarios finales (personas naturales) de las compañías accionistas?</i> <i>4. El revisor fiscal de la Compañía ABC se debe limitar a certificar únicamente la composición de la compañía a la cual presta sus servicios?</i>

Respuesta

(...) Respecto de los accionistas de una compañía, las Normas de Aseguramiento de la Información (contenidas en el anexo 25 del Decreto 2420 de 2015, y sus posteriores modificaciones) a través de la NIA 315 Párrafo A31 mencionan lo siguiente:

"Entre los ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de la naturaleza de la entidad, se incluyen: (...)

Financiación y actividades de financiación, tales como:

- *Principales entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.*
- *Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.*
- ***Beneficiarios efectivos (nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas"*** (...)

La Circular Básica Jurídica (CE 029 de 2014) emitida por la Superintendencia Financiera de Colombia, define los beneficiarios efectivos o finales, de la siguiente manera:

"Beneficiario final: Es toda persona natural que, sin ser necesariamente Cliente, reúne cualquiera de las

siguientes características:

1.2.1. Es propietaria directa o indirectamente de una participación superior al 5% de la persona jurídica que actúa como cliente.

1.2.2. Es aquella persona que pese a no ser propietario de una participación mayoritaria del capital de la persona jurídica que actúa como cliente, ejerce el control de la persona jurídica, de acuerdo con lo establecido en los arts. 26 y 27 de la Ley 222 de 1995.

1.2.3. Es por cuenta de quien se lleva a cabo una transacción. Se entiende que esta persona es aquella sobre quien recaen los efectos económicos de dicha transacción.

Salvo disposición en contrario, las entidades deben tener en cuenta las notas interpretativas de las recomendaciones relacionadas con el beneficiario final emitidas por el Grupo de Acción Financiera (GAFI)".

El artículo 631-5 del estatuto Tributario también define los beneficiarios efectivos, como:

"Para efectos de lo dispuesto en el artículo 631 de este Estatuto, se entiende por beneficiario efectivo la persona natural que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un



patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior.

b) Ser beneficiaria directa o indirecta de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia. (...)

Parágrafo 2. La identificación del beneficiario efectivo podrá hacerse teniendo en cuenta los lineamientos del sistema de administración del riesgo de lavado de activos y financiación del terrorismo (SARLAFT) aun cuando no se trate de entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

La recomendación 24 del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)²³ menciona en su párrafo 1° lo siguiente:

“Las autoridades competentes deben ser capaces de obtener o tener acceso a tiempo, a información adecuada, precisa y actualizada sobre el beneficiario final y el control de las sociedades mercantiles y otras personas jurídicas (información sobre el beneficiario final) que son creadas en el país.

Los países pueden escoger los mecanismos sobre los cuales apoyarse para alcanzar este objetivo, aunque deben cumplir también con los requisitos mínimos plasmados abajo.

Es igualmente muy probable que los países tengan que utilizar una combinación de mecanismos para lograr el objetivo”.

Debido a lo anterior, cuando la entidad financiera solicite una certificación donde se identifiquen los accionistas (socios) finales o efectivos, el revisor fiscal deberá obtener la evidencia suficiente sustentada en los libros de accionistas o de socios, actas de asambleas o junta de socios, certificados de registro mercantil, y certificaciones obtenidas de la gerencia para poder identificar quienes son los accionistas

(socios) personas naturales que en últimas controlan la entidad para la cual se está elaborando dicha certificación.

Si por alguna razón no se ha obtenido la suficiente evidencia para certificar los accionistas o socios finales, el revisor fiscal se abstendrá de emitir la certificación a la entidad financiera.

Al respecto, cuando un contador público suscriba certificaciones en su calidad de contador público o revisor fiscal, tendrá en cuenta lo establecido con respecto a este tema en los artículos 2, 11 y 70 de la Ley 43 de 1990.

*“Artículo 20. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, **certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad**, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.*

Artículo 11. Es función privativa del Contador Público expresar dictamen profesional e independiente o emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros.

Artículo 70. Para garantizar la confianza pública en sus certificaciones, dictámenes u opiniones, los Contadores Públicos deberán cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en todo tiempo en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos simulados, así como prestar su concurso a operaciones fraudulentas o de cualquier otro tipo que tiendan a ocultar la realidad financiera de sus clientes, en perjuicio de los intereses del Estado o del patrimonio de particulares, sean estas personas naturales o jurídicas.” (Negritas añadidas)

²³ Tomado de <https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones/430-fatf-recomendacion-24->

transparencia-y-beneficiario-final-de-las-personas-juridicas, consultado en noviembre 12 de 2018.



Certificaciones – Contador Público – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-509	<p><i>Una persona que ocupe el cargo de Revisor Fiscal de una empresa cuyo objeto social es la compraventa de mercancías para su importación y comercialización en Colombia, puede en su calidad de contador o Revisor Fiscal emitir un documento en la que certifique que las facturas de venta con las que se compra la mercancía en el exterior gozan de originalidad y que el valor que se plasma en dicha factura es el que el importador pagó por la mercancía?</i></p> <p><i>¿o si el contador o Revisor Fiscal en su ejercicio de su profesión únicamente puede certificar el registro contable en decir el registro en los registros de contabilidad?</i></p>

Respuesta

La sentencia del Consejo de Estado con No. de expediente 15255 de septiembre 25 de 2008, expuso lo siguiente:

“Si bien el Artículo 777 del Estatuto Tributario señala que la certificación de los contadores o revisores fiscales es suficiente para presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, la jurisprudencia ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.

Como lo precisó la Sala, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues “en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y

análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. (...).”

Adicionalmente, el numeral 3 del Artículo 207 del Código de Comercio, enuncia:

Artículo 207. Son funciones del Revisor Fiscal: (...)

3) *Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados; (...).”*

Así las cosas, dando Respuesta a las inquietudes planteadas por el consultante, en nuestra opinión, las certificaciones emitidas por contadores públicos y revisores fiscales, además de cumplir con los lineamientos antes descritos y siempre brindar la información que le puedan requerir entidades gubernamentales, de control o supervisión.



Certificaciones del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0809	<p><i>“Para licitar y liquidar contratos con el Estado se debe hacer llegar certificación por parte del Revisor Fiscal, del pago de seguridad social de la empresa.</i></p> <p><i>La duda surge en lo siguiente:</i></p> <p><i>a. La empresa tiene empleados con contrato de trabajo directo.</i></p> <p><i>b. Tiene personal profesional mediante contratación por prestación de servicios.</i></p> <p><i>¿Cuál es la responsabilidad y alcance del Revisor Fiscal al realizar la certificación al momento de revisar el pago de seguridad social?:</i></p> <p><i>¿Solo sobre el personal directamente contratado por la empresa y del cual es responsabilidad de la empresa pagar la seguridad social?</i></p> <p><i>¿Debe certificar también el pago del personal contratado mediante prestación de servicios? De ser así, cuando debería certificarse, ya que dichos contratos están sujetos al pago sobre el 40% como base de cotización del contrato y legalización de cuenta de cobro (...).”</i></p>

Respuesta

La función de certificar por parte de la Revisoría Fiscal debe realizarse dentro de los procedimientos para llevar a cabo el encargo de revisoría fiscal y en cumplimiento del numeral 9 del Artículo 207 del Código de Comercio (cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios).

La responsabilidad del Revisor Fiscal señalada en el código de comercio, en relación con la certificación referida en su consulta, está ligada a las actividades de inspección, vigilancia y control de las autoridades de supervisión, y en otros casos dicha certificación podría ser responsabilidad de la administración de la entidad.

Las certificaciones emitidas por parte de un Revisor Fiscal en cumplimiento de lo anterior siempre deben tener un soporte que evidencie que dicha certificación contiene información capaz de ser verificable por parte de un tercero, dicha evidencia puede ser soportes externos de transacciones, planilla de seguridad social, extractos bancarios para verificar el pago, entre otros.

Cuando se emite una certificación relacionada con los pagos de la seguridad social, se debe

tener en cuenta lo siguiente:

- El certificado debe contener únicamente información que haya sido previamente verificada y soportada;
- La información certificada debe corresponder a aspectos relacionados con la profesión de contador público;
- El certificado debe indicar el procedimiento utilizado para verificar la información certificada;
- El certificado debe indicar los soportes de donde se extrajo dicha información, y que soportan el certificado emitido; y
- Fecha de la certificación, nombre de quien certifica y número de tarjeta profesional.

Cuando se suscriban certificaciones sobre pagos a la seguridad social, se debe preparar el certificado de conformidad con los requisitos legales establecidos por la entidad que solicita dicha certificación.

En lo relacionado con el contenido de la certificación y el alcance del mismo, (...), serán los que cumplan los requerimientos legales o los establecidos en el Contrato. (...).



Clasificación de grupo en NIIF

Concepto	Pregunta
2018-0287	De acuerdo con la información recibida de la cámara de comercio (...), donde me indican que ustedes pueden ayudarme indicándome en qué grupo NIIF se encuentra la empresa con un patrimonio de diez millones de pesos (\$10.000.000) que se dedica a prestar servicios de tecnología

Respuesta

(...) Por lo tanto, el responsable de la preparación de los estados financieros deberá establecer si la persona natural o jurídica está obligada a llevar contabilidad y el Grupo en el cual debe ser clasificada la entidad.

Estos asuntos se encuentran regulados en el Decreto 2420 de 2015 y otras normas que lo modifican, y corresponde al elaborador de la información financiera verificar si se cumplen los

supuestos contenidos en el Decreto 2420 de 2015, y en especial los Artículos 1.1.1.1 y 1.1.1.2 para el grupo 1, Artículos 1.1.2.1 y 1.1.2.2 para el grupo dos, y Artículos 1.1.3.1 y 1.1.3.2 para el grupo tres.

Sin embargo, para orientar al consultante, se anexa un cuadro donde se puede observar las condiciones que debe cumplir una entidad para clasificarse como grupo 1, 2 o 3:

Condición	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Entidad que tenga valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (Artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades y negocios de interés público ²⁴ (Artículo 1.1.1.1 DUR 2420 de 2015).	X		
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que sean subordinadas, sucursales o controladora de una entidad que aplique NIIF (Artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que realicen importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o ventas respectivamente (Artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades con planta de personal no superior a diez (10) trabajadores; con activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos SMMLV; y que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV (anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, párrafo 1.2) ²⁵ .			X
Entidades que no cumplan los requisitos anteriores		X	

(...)

²⁴ Ver párrafo 1 del Artículo 1.1.1.1 del Decreto 2420 de 2015.

²⁵ Para ser clasificada en el Grupo 3, la persona natural o jurídica obligada a llevar contabilidad debe cumplir las tres condiciones. El incumplimiento de alguna de ellas generaría que la entidad fuera clasificada en el Grupo 2, o en el Grupo 1, si cumple las condiciones.



Clasificación NIIF - Paso del grupo 1 al grupo 2

Concepto	Pregunta
2018-0755	<p><i>¿Deseo conocer cuál es el procedimiento a seguir si una empresa del Grupo 1 desea aplicar las normas para PYMES del grupo 2?</i></p> <p><i>Encuentro el concepto CTCP-10-00682-2017 pero menciona el paso de PYMES a Plenas, no sé si es correcto interpretar que el procedimiento se asimila, o cómo es el manejo de este particular.</i></p>

Respuesta

En primer lugar, debemos anotar que la sección 35 de la NIIF para las PYMES, que forma parte del anexo técnico que aplica para entidades del grupo 2, permite que una entidad que presentó sus estados financieros anteriores más recientes de conformidad con las NIIF completas (grupo 1), efectúe un proceso de transición para adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES.

Los decretos reglamentarios emitidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, también permiten el cambio de grupo, sujeto a la permanencia de un período mínimo de 3 años.

No obstante lo anterior, cuando una entidad, de forma obligatoria o voluntaria, ha incurrido en altos costos operativos, funcionales y tecnológicos, para ajustar su sistema de información para la aplicación de las NIIF completas, cuando la entidad deja de cumplir los requisitos que la obligaban a aplicar este marco técnico, realizar un nuevo proceso de transición para aplicar la NIIF para las PYMES, podría originar altos costos para la entidad y una desmejora en la calidad en los informes financieros de propósito general que son suministrados a los usuarios.

Por ello, los responsables de los estados financieros de una entidad que fue inicialmente clasificada en el grupo 1 (NIIF completas) deberán evaluar cuáles son los costos de realizar un nuevo período de transición hacia la norma simplificada de las PYMES, y los efectos que se generarían en el patrimonio y en la información suministrada a los usuarios de los informes financieros de propósito general.

Una opción voluntaria, sería la de continuar aplicando las normas del grupo 1, así la entidad no cumpla los requisitos para permanecer en este grupo.

Si después de realizar esta evaluación, la empresa concluye que es pertinente el cambio de grupo, se deberá considerar lo siguiente:

Permanencia

El Artículo 1.1.1.5 Permanencia, del Decreto 2420 de 2015 establece lo siguiente:

“Artículo 1.1.1.5. Permanencia. Los preparadores de información financiera que hagan parte del Grupo 1 en función del cumplimiento de las condiciones establecidas por el Artículo 1.1.1.1. del presente Decreto, deberán permanecer en dicho grupo durante un término no inferior a tres (3) años, contados a partir de su estado de situación financiera de apertura, o de su estado de situación financiera inicial en Colombia (el cual corresponderá al reportado a usuarios externos al inicio del periodo inmediatamente anterior a la primera fecha de reporte con base en los marcos técnicos normativos vigentes para el grupo 1, realizando los ajustes practicables para cambios de políticas contables o corrección de errores conforme lo disponen dichos marcos, independientemente de si en ese término dejan de cumplir las condiciones para pertenecer a dicho grupo.

Lo anterior implica que presentarán por lo menos dos periodos financieros comparativos de acuerdo con el marco normativo de los marcos técnicos normativos vigentes para el Grupo 1.

Cumplido este término evaluarán si deben pertenecer a otro grupo o continuar en el grupo seleccionado.

Las entidades que decidan permanecer en el Grupo 1 deberán informar de ello al organismo que ejerza control y vigilancia, o dejando la evidencia pertinente para ser exhibida ante las autoridades facultadas para solicitar información, si no se encuentran vigiladas o controladas directamente por ningún organismo”

De conformidad con lo anterior podrían darse las siguientes situaciones:



Situaciones	Comentarios del CTCP respecto del cambio de grupo
Entidad del grupo I, que implementó NIIF con fecha de transición enero 1 de 2014.	<p>La entidad cumpliría el tiempo mínimo de permanencia a diciembre 31 de 2016, en este orden de ideas, la fecha de transición para implementar NIIF para las PYMES sería a enero 1 de 2017.</p> <p>La entidad podría seleccionar las exenciones establecidas en la sección 35 de la NIIF para las PYMES. Si se trata de un tema de cumplimiento de condiciones, no será obligatorio informar a la entidad de vigilancia y control; si se trata de un tema voluntario entonces debe informarse al ente de control y vigilancia.</p>
Entidad del grupo I creada en el año 2014, que inicia operaciones aplicando NIIF.	<p>La entidad cumpliría el tiempo mínimo de permanencia a diciembre 31 de 2016, en este orden de ideas, la fecha de transición para implementar NIIF para las PYMES sería a enero 1 de 2017.</p> <p>La entidad podría seleccionar las exenciones establecidas en la sección 35 de la NIIF para las PYMES. Si se trata de un tema de cumplimiento de condiciones, no será obligatorio informar a la entidad de vigilancia y control; si se trata de un tema voluntario entonces debe informarse al ente de control y vigilancia.</p>
Entidad del grupo I creada en el año 2015, que inicia operaciones aplicando NIIF.	<p>La entidad cumpliría el tiempo mínimo de permanencia a diciembre 31 de 2017, en este orden de ideas, la fecha de transición para implementar NIIF para las PYMES sería a enero 1 de 2018.</p> <p>La entidad podría seleccionar las exenciones establecidas en la sección 35 de la NIIF para las PYMES. Si se trata de un tema de cumplimiento de condiciones, no será obligatorio informar a la entidad de vigilancia y control; si se trata de un tema voluntario entonces debe informarse al ente de control y vigilancia.</p>
Entidad del grupo I creada en el año 2016, que inicia operaciones aplicando NIIF.	<p>La entidad cumpliría el tiempo mínimo de permanencia a diciembre 31 de 2018, en este orden de ideas, la fecha de transición para implementar NIIF para las PYMES sería a enero 1 de 2019.</p> <p>La entidad podría seleccionar las exenciones establecidas en la sección 35 de la NIIF para las PYMES. Si se trata de un tema de cumplimiento de condiciones, no será obligatorio informar a la entidad de vigilancia y control; si se trata de un tema voluntario entonces debe informarse al ente de control y vigilancia.</p>
Entidad del grupo I creada en el año 2017, e inicia operaciones aplicando NIIF.	<p>La entidad cumpliría el tiempo mínimo de permanencia a diciembre 31 de 2019, en este orden de ideas, la fecha de transición para implementar NIIF para las PYMES sería a enero 1 de 2020.</p> <p>La entidad podría seleccionar las exenciones establecidas en la sección 35 de la NIIF para las PYMES. Si se trata de un tema de cumplimiento de condiciones, no será obligatorio informar a la entidad de vigilancia y control; si se trata de un tema voluntario entonces debe informarse al ente de control y vigilancia.</p>
Entidad del grupo I creada en el año 2018, e inicia operaciones aplicando NIIF.	<p>La entidad cumpliría el tiempo mínimo de permanencia a diciembre 31 de 2020, en este orden de ideas, la fecha de transición para implementar NIIF para las PYMES sería a enero 1 de 2021. La entidad podría seleccionar las exenciones establecidas en la sección 35 de la NIIF para las PYMES. Si se trata de un tema de cumplimiento de condiciones, no será obligatorio informar a la entidad de vigilancia y control; si se trata de un tema voluntario entonces debe informarse al ente de control y vigilancia.</p>
<p>Entidad del grupo I, que implementó NIIF con fecha de transición enero 1 de 2014.</p> <p>Posteriormente se cambia de grupo I al II con fecha de transición enero 1 de 2017.</p>	<p>La entidad cumpliría el tiempo mínimo de permanencia a diciembre 31 de 2019, en este orden de ideas, la fecha de transición para implementar NIIF nuevamente sería a enero 1 de 2020.</p> <p>La entidad no podría seleccionar las exenciones establecidas en la NIIF1. La entidad debe aplicar la transición como si se tratase de un cambio de políticas contables, el cual debe aplicar de forma retroactiva.</p>



Situaciones	Comentarios del CTCP respecto del cambio de grupo
Posteriormente piensa cambiarse de nuevo al grupo I.	

Procedimiento relacionado con el cambio de grupo

Una vez la entidad evalué que cumple las condiciones para el cambio de grupo (ver condiciones en los Artículos 1.1.2.1 y 1.1.2.2 del Decreto 2420 de 2015) o lo haga de forma voluntaria, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- **Cambio obligatorio por primera vez del grupo uno al grupo dos** - la entidad debe seleccionar su fecha de transición de acuerdo con el punto anterior, y elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura usando las exenciones y excepciones establecidas en la sección 35 de la NIIF para las PYMES;
- **Cambio voluntario del grupo uno al grupo dos** - una entidad no podría voluntariamente, cambiarse del grupo 1 al 2, debido que los cambios de grupo de forma voluntaria solamente aplican de forma ascendente (del 2 al 1, del 3 al 2) y no en forma descendente;
- **Cambio obligatorio por primera vez del grupo uno al grupo dos, y posteriormente de forma obligatoria (previo cumplimiento normativo) se solicita el cambio de grupo dos al grupo uno** – por tratarse de un cambio a una normativa ya aplicada anteriormente por parte de la entidad, no es posible volver a

realizar el Estado de Situación Financiera de Apertura, por lo que el cambio de las políticas contables deberá ser tratado como una aplicación retroactiva por cambios de política contables (ver NIC 8).

Procedimiento una vez elaborado el Estado de Situación Financiera de Apertura (por cambio del grupo 1 al grupo 2)

Después de elaborado el ESFA con el nuevo marco normativo, y cumplido el periodo de transición, se elaborarán los estados financieros de acuerdo al marco técnico del grupo uno, es decir NIIF Full.

Ejemplo: Tratándose de una empresa del Grupo 1, que elaboró su estado de situación financiera de apertura el 1 de enero del año 2014 y sus primeros estados financieros el 31 de diciembre de 2015, el cambio de Grupo (de NIIF Full a NIIF PYMES) solamente podría efectuarse a partir de enero 1 de 2017 (nueva fecha de transición).

Si la entidad elige como fecha de transición enero 1 de 2017, entonces sus primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES se elaborarían a diciembre 31 de 2018.

El CTCP también ha emitido Respuestas similares a la de su consulta en los siguientes conceptos: 2015-0029, 2015-0422, 2015-0457, 2016-0904, 2016-0938, 2017-0264 de 2017, y 2018-0711.



Código de ética profesional aplicable en Colombia

Concepto	Pregunta
2018-0491	<i>“¿Cuál es el código de ética para los profesionales contables que se encuentra vigente, la Ley 43 de 1990 o el Código de Ética para profesionales de la contabilidad emitidos por el IFAC? (...)”</i>

Respuesta

(...) En síntesis, mediante el Decreto 302 de 2015, se incorporó el Código de Ética para profesionales de la Contabilidad emitido por el IESBA, el cual está en concordancia con el Código de Ética profesional que se encuentra en la Ley 43 de 1990.

Estos documentos son de obligatoria observancia, en lo pertinente, por parte de todos los Contadores Públicos en Colombia.

Los códigos de ética se complementan de la siguiente manera:

Contenido	Ley 43 de 1990	Decreto 302 de 2015 (incorporado en el DUR 2420 de 2015)
Fundamentos, principios y contenido de normas éticas profesionales	Artículo 35 al 40	Sección 100, 110, 120, 130
Relaciones con el usuario de sus servicios	Artículos 41 al 51	Los trabaja teniendo en cuenta si se trata de un profesional en ejercicio o si se trata de un profesional en la empresa.
De la publicidad	Artículos 52 al 53	Párrafo 150.2, sección 250
Relaciones con sus colegas	Artículos 54 al 62	-
Del secreto profesional o confidencialidad	Artículos 63 al 67	Sección 140
De las relaciones con la sociedad y el Estado	Artículos 68 al 71	Los trabaja teniendo en cuenta si se trata de un profesional en ejercicio o si se trata de un profesional en la empresa.
Profesional de la contabilidad en ejercicio	-	Sección 200 al 291
Profesional de la contabilidad en la empresa	-	Sección 300 a 350
Régimen sancionatorio	Artículos 23 al 26	No lo establece
Proceso sancionatorio	Artículos 27 y 28	No lo establece

(...)



Consortios – registros contables

Concepto	Pregunta																																																																					
2018-0336	<p>(...) Respecto de un caso de Contabilización de operación entre consorciada y consorcio, (...): La empresa "A" Colombiana, se une con la empresa "B" que es del exterior para constituir el consorcio "C". La empresa "A" y "B" tienen una participación del 50% cada una en "C". "C" lleva su contabilidad independiente para efectos de control</p> <p>A diciembre 31 la empresa "A", ha prestado al consorcio "C" 50.000.000, para el pago de sus obligaciones, la contabilización de esta partida en "A" y "C" está así:</p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th colspan="3">Empresa A</th> <th colspan="2">Consortio C</th> </tr> <tr> <th></th> <th>Db</th> <th>Cr</th> <th>Db</th> <th>Cr</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Banco A</td> <td></td> <td>50.000.000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Cuenta por cobrar A</td> <td>50.000.000</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Banco C</td> <td></td> <td></td> <td>50.000.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Cuenta por pagar C</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>50.000.000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Como A debe incorporar en sus estados financieros a cierre de año los valores que le pertenecen en el consorcio C por activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos por el 50% de su participación, como se realiza esta incorporación si:</p> <p>¿A diciembre 31, el activo a incorporar a sus EEFF como "BANCO C" es de \$25.000.000?, cuando lo que hizo fue una operación de pasar el dinero de una cuenta bancaria de su propiedad a otra que también lo es, pero la maneja el consorcio "C"</p> <p>¿A diciembre 31, A puede decir que su pasivo a incorporar como "CXP C" que es de \$25.000.000?, pues el consorcio en realidad le devolverá \$50.000.000 a A; o</p> <p>¿Qué es una cuenta recíproca, su eliminación o incorporación y tiene efecto en la anterior operación?</p> <p>La contabilización de esa operación podría ser:</p> <p>Contabilización inicial</p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th colspan="3">Empresa A</th> <th colspan="2">Consortio C</th> <th rowspan="2">EXPLICACION</th> </tr> <tr> <th></th> <th>DB</th> <th>CR</th> <th>DB</th> <th>CR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Banco A</td> <td></td> <td>50.000.000</td> <td></td> <td></td> <td>salida de dinero para C</td> </tr> <tr> <td>Banco A "auxiliar banco C"</td> <td>50.000.000</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>En A, no crea la CXP si no que se crea un auxiliar del banco con NIT de C, de tal modo que su disponible a diciembre 31 es de 50.000.000</td> </tr> <tr> <td>Banco C</td> <td></td> <td></td> <td>50.000.000</td> <td></td> <td>En C, ingresa el dinero</td> </tr> <tr> <td>Cuenta por pagar C</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>50.000.000</td> <td>En C, se crea la cuenta por pagar</td> </tr> </tbody> </table> <p>"Y" en "A" no sea el pasivo incorporado que se creó en "C", porque sería una operación de la misma A como un "yo con yo"</p>					Empresa A			Consortio C			Db	Cr	Db	Cr	Banco A		50.000.000			Cuenta por cobrar A	50.000.000				Banco C			50.000.000		Cuenta por pagar C				50.000.000	Empresa A			Consortio C		EXPLICACION		DB	CR	DB	CR	Banco A		50.000.000			salida de dinero para C	Banco A "auxiliar banco C"	50.000.000				En A, no crea la CXP si no que se crea un auxiliar del banco con NIT de C, de tal modo que su disponible a diciembre 31 es de 50.000.000	Banco C			50.000.000		En C, ingresa el dinero	Cuenta por pagar C				50.000.000	En C, se crea la cuenta por pagar
Empresa A			Consortio C																																																																			
	Db	Cr	Db	Cr																																																																		
Banco A		50.000.000																																																																				
Cuenta por cobrar A	50.000.000																																																																					
Banco C			50.000.000																																																																			
Cuenta por pagar C				50.000.000																																																																		
Empresa A			Consortio C		EXPLICACION																																																																	
	DB	CR	DB	CR																																																																		
Banco A		50.000.000			salida de dinero para C																																																																	
Banco A "auxiliar banco C"	50.000.000				En A, no crea la CXP si no que se crea un auxiliar del banco con NIT de C, de tal modo que su disponible a diciembre 31 es de 50.000.000																																																																	
Banco C			50.000.000		En C, ingresa el dinero																																																																	
Cuenta por pagar C				50.000.000	En C, se crea la cuenta por pagar																																																																	

**Respuesta**

(...) Si una entidad ha prestado dinero a un Consorcio de la cual se hace partícipe, entonces deberá reconocerlo como un activo financiero – cuentas por cobrar.

Si el consorcio corresponde a la definición de una operación conjunta de conformidad con la sección 15 de la NIIF para las PYMES o de la NIIF 11 (contenidos en los anexos 1 y 2 del DUR 2420 de 2015), debe incorporar en la contabilidad

de cada partícipe, la participación que le corresponda en los ingresos, costos, gastos, activos y pasivos, de conformidad a lo pactado contractualmente.

Al momento de incorporar dichas partidas de activos y pasivos, se deben observar los requisitos de eliminación relacionadas con partidas recíprocas, como puede observarse en el siguiente ejemplo:

Estado de situación financiera del Consorcio a 31-12-201x1	
Efectivo y equivalentes	100.000
Total activo	100.000
Préstamos por pagar	100.000
Total pasivo	100.000

Estado de situación financiera participante 1 a 31-12-20x1 sin ajustes de operaciones conjuntas	
Efectivo y equivalentes	30.000
Cuentas por cobrar	100.000
Propiedades	850.000
Total activo	980.000
Cuentas por pagar	30.000
Total pasivo	30.000
Total patrimonio	950.000

Si el participante 1, debe incorporar en su estado de situación financiera, el 50% de las operaciones realizadas a través del consorcio, la situación presentada sería la siguiente:

Estado de situación financiera del participante 1 con ajustes de incorporación de la operación conjunta a través de consorcios a diciembre 31 de 20x1.				
	Inicial	Ajustes (1)	Eliminaciones (2)	Final
Efectivo y equivalentes	30.000	50.000	-	80.000
Cuentas por cobrar	100.000	-	(50.000)	50.000
Propiedades	850.000	-	-	850.000
Total activo	980.000	50.000	(50.000)	980.000
Préstamos por pagar	30.000	50.000	(50.000)	30.000
Total pasivo	30.000	50.000	(50.000)	30.000
Total patrimonio	950.000	-	-	950.000

- (1) El ajuste, corresponden a la incorporación del 50% del saldo en banco mantenido a través del consorcio, y el 50% del pasivo correspondiente.
- (2) Las eliminaciones se refieren al 50% de las operaciones recíprocas entre las partes. (...)



Consolidación de una ESAL

Concepto	Pregunta
2018-0887	<p>(...) Existe una entidad sin ánimo de lucro cuya junta directiva es escogida por una SAS, en virtud de lo señalado en sus estatutos sociales.</p> <p>La SAS considera que si bien ejerce supuestos de control definidos en la Ley 222 de 1995, esta no puede ejercer control sobre una ESAL, pues la ley mencionada estipuló que una controlada solamente puede ser una sociedad. Bajo este supuesto, no ha registrado la situación de control ante la Cámara de Comercio. No obstante lo anterior, la SAS ha consolidado estados financieros desde el 2015. (...)</p> <p>Teniendo en cuenta la normativa anteriormente citada sírvase confirmar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El entendimiento dado en el punto 2.4 • ¿Bajo la definición de NIIF 10 la ESAL del caso planteado puede ser considerada controlada? • ¿La SAS debe consolidar estados financieros bajo NIIF 10?

Respuesta

¿Bajo la definición establecida en la NIIF 10, la ESAL del caso planteado puede ser considerada como una entidad controlada?

La NIIF 10²⁶ en los párrafos 6 y 7, menciona los criterios para considerar cuando un inversionista **controla a una participada**:

“Por ello, un inversor controla una participada si, y solo si, éste reúne todos los elementos siguientes:

- a) poder sobre la participada;
- b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, y
- c) capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor”.

El control sobre una participada se debe analizar de acuerdo a lo siguiente:

Criterio de control	Aplicación	Comentario
Poder sobre la participada. NIIF 10, párrafos 10-14	Cuando se poseen derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de la entidad. <ul style="list-style-type: none"> • derechos de voto • acuerdos contractuales. 	Los fundadores o aportantes muchas veces se reservan el derecho a tomar decisiones respecto de las actividades relevantes de la entidad sin ánimo de lucro, sin embargo se debe analizar de fondo si el aportante o fundador posee derechos legales o contractuales que le permitan tomar dichas decisiones.
Exposición a derecho rendimientos variables. NIIF 10, párrafos 15-16	Cuando los rendimientos del inversionista procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento que otorga la participada.	Las entidades sin ánimo de lucro no pueden legalmente distribuir excedentes a sus fundadores o aportantes, sin embargo debe analizarse la existencia de otros beneficios económicos tales como derechos sobre intangibles generados por la entidad, programas de investigación y desarrollo, o similares.

²⁶ La NIIF 10 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Criterio de control	Aplicación	Comentario
Capacidad de usar el poder. NIIF 10, párrafos 17-18	Tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversionista como consecuencia de dicha implicación en la participada.	Se debe analizar si el participar en el consejo de administración o de fundadores, puede generar poder para utilizar los rendimientos que genera la entidad sin ánimo de lucro.

Si del análisis anterior, se determina que se cumplen todos los criterios para establecer que se controla la entidad sin ánimo de lucro, entonces debe realizarse la consolidación de la misma de conformidad con la NIIF 10, consolidación; sin embargo si se cumple una o dos de los anteriores criterios, entonces no se puede concluir que existe control.

¿La SAS debe consolidar estados financieros bajo NIIF 10?

En principio toda entidad controladora debe presentar estados financieros consolidados, sin embargo el párrafo 4 de la NIIF 10, exceptúa de presentar estados financieros consolidados si se cumplen **TODOS** los condicionamientos expresados en los incisos (i a iv), por lo que la entidad SAS objeto de la consulta, debe validar si cumple todos estos condicionamientos para no presentar estados financieros consolidados.

A continuación el párrafo 4 de la NIIF 10:

“4 Una entidad que es una controladora presentará estados financieros consolidados. Esta NIIF se aplica a todas las entidades excepto a las siguientes:

(a) Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si cumple todas las condiciones siguientes:

(i) es una subsidiaria total o parcialmente participada por otra entidad y todos sus otros propietarios, incluyendo los titulares de acciones sin derecho a voto, han sido informados de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no han manifestado objeciones a ello;

(ii) sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);

(iii) no registra sus estados financieros, ni está en proceso de hacerlo, en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y

(iv) su controladora final, o alguna de las controladoras intermedias, elabora estados financieros consolidados que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las NIIF, en los cuales las subsidiarias se consolidan o miden a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta NIIF”. (añadido propio)

En la consulta 2014-0084 el CTCP ha manifestado lo siguiente:

“Por lo anterior, se entiende que si un inversor tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la participada y así mismo obtener rendimientos variables producto del poder que ejerce, cumple con los elementos de control lo cual lleva a la obligación de consolidar sus estados financieros con la controlada.

En el caso objeto de la consulta, no parece que en la situación planteada se cumpla el punto b), considerando que las actividades de la fundación no implican retorno alguno para la entidad que efectúa las donaciones, ni la fundación produce ingresos que puedan afectar de manera variable los recursos aportados por la donante.

En estas circunstancias, no se darían los supuestos de control y por consiguiente, la entidad multinacional debería registrar la donación en resultados afectando el gasto.

Adicionalmente, si los ingresos que recibe la Fundación por parte de la compañía multinacional tienen una destinación específica, la operación se debe asimilar a las subvenciones del gobierno tratadas en la NIC 20, de acuerdo con la jerarquía normativa establecida en NIC 8.11 y 8.12, en la cual se establece que una subvención se debe “reconocer en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.” (...)



Combinación de negocios

Concepto	Pregunta
2018-0238	<p><i>“(...) Entidad involucrada Cámara de comercio. Grupo de información al que pertenece: Grupo I, NIIF plenas.</i></p> <p><i>Una Cámara de comercio, poseía previamente el 44% de una entidad con ánimo de lucro y no la controlaba, posteriormente decide adquirir una participación adicional, con la cual se genera control sobre la entidad adquirida.</i></p> <p><i>Consultas:</i></p> <p><i>¿Cuándo se adquiere el control de una entidad por parte de otra, la contabilidad del método de la adquisición descrita en la NIIF 3, combinación de negocios, aplica a los estados financieros separados y consolidados?</i></p> <p><i>¿Una entidad sobre la cual se posee control (subsidiaria) y se reconoce en los Estados Financieros Separados por el Método de la Participación, su contabilidad debe verse afectada por el método de adquisición descrita en la NIIF 3, combinación de negocios?</i></p> <p><i>¿Es factible que, al aplicar el método de la adquisición en una combinación de negocios, la entidad adquiriente, determine que el valor razonable de los activos y pasivo adquiridos es igual al importe en libros registrados en la sociedad adquirida, generando un crédito mercantil por la diferencia entre el importe en libros de la entidad adquirida y el valor pagado?</i></p> <p><i>Respecto de una combinación de negocios realizada por etapas, el párrafo 42 de la NIIF 3 menciona lo siguiente: (...) En este orden de ideas, ¿puede una entidad reconocer un ingreso por su valoración al valor razonable de la inversión mantenida antes de la adquisición de negocios, cuando la combinación de negocios es realizada por etapas?”</i></p>

Respuesta

Para dar respuesta a esta consulta, y a la luz de lo definido en el párrafo 3 de la NIIF 3, lo primero que debe establecer la entidad adquirente es determinar si la transacción cumple los requisitos para ser contabilizada como una combinación de negocios, lo cual requiere que los activos identificables adquiridos y las obligaciones asumidas sean medidos por su valor razonable y que ellos cumplan la definición de un negocio.

Cuando los activos netos adquiridos no representen un negocio, la entidad que informa contabilizará la transacción como la adquisición de un activo. (...)

¿Cuándo se adquiere el control de una entidad por parte de otra, la contabilidad del método de la adquisición descrita en la NIIF 3, combinación de negocios, aplica a los estados financieros separados y consolidados?

Las directrices para la contabilización de inversiones en subsidiarias, asociadas y

negocios conjuntos, en los estados financieros separados, son las contenidas en el párrafo 9 a 14 de la NIC 27, esto es contabilizadas al costo, de acuerdo con la NIIF 9 o por el método de participación.

No obstante, tratándose de una inversión en una entidad subsidiaria por disposiciones legales vigentes en Colombia, estas deben ser contabilizadas en los estados financieros separados aplicando el método de participación.

El método de participación es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y ella es ajustada posteriormente por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor de los activos netos de la participada.

El resultado del periodo del inversor incluye su participación en el resultado del periodo de la participada, y el otro resultado integral del inversor incluye su participación en el otro resultado integral de la participada.



El párrafo 32 de la NIC 28 establece directrices para la contabilización de cualquier diferencia entre el costo de la inversión y la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada. En este caso, la plusvalía se incluye en el importe en libros de la inversión.

En razón a lo anterior, la contabilidad de la combinación de negocios, cuando se trate de una adquisición societaria (adquisición del negocio y de la persona jurídica que lo contiene) debe presentarse en los estados financieros separados como una inversión en una subsidiaria y no se debe presentar por separado el valor de la plusvalía dado que ella se incluye en el costo de la inversión.

En los estados financieros consolidados la plusvalía se mostrará por separado y los activos identificables y obligaciones asumidas se medirán por su valor razonable, para cumplir los requerimientos de la NIIF 3 combinaciones de negocios.

¿Una entidad sobre la cual se posee control (subsidiaria) y se reconoce en los Estados Financieros Separados por el Método de la Participación, su contabilidad debe verse afectada por el método de adquisición descrita en la NIIF 3, combinación de negocios?

Cómo se indicó en el punto 1, el párrafo 32 de la NIC 28 establece las directrices para la contabilización de una inversión, cuando se aplica el método de participación:

“32 Una inversión se contabiliza usando el método de la participación desde la fecha en que pasa a ser una asociada o negocio conjunto. En el momento de la adquisición de la inversión, cualquier diferencia entre el costo de la inversión y la parte de la entidad en el valor razonable [Referencia: NIIF 13] neto de los activos y pasivos identificables de la participada, se contabilizará de la forma siguiente:

- a. **La plusvalía relacionada con una asociada o negocio conjunto se incluirá en el importe en libros de la inversión. No se permitirá la amortización de esa plusvalía.**
- b. *Cualquier exceso de la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada sobre el costo de la inversión se incluirá como ingreso para la determinación de la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto en el periodo en el que se adquiera la inversión.*

Se realizarán los ajustes adecuados, en la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto después de la adquisición para contabilizar, por ejemplo, la depreciación de los activos depreciables basados en sus valores razonables en la fecha de adquisición.

De forma similar, es preciso realizar ajustes adecuados sobre la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto después de la adquisición por las pérdidas por deterioro de valor tales como la plusvalía o las propiedades, planta y equipo.” (Subrayado nuestro).

¿Es factible que, al aplicar el método de la adquisición en una combinación de negocios, la entidad adquiriente, determine que el valor razonable de los activos y pasivo adquiridos es igual al importe en libros registrados en la sociedad adquirida, generando un crédito mercantil por la diferencia entre el importe en libros de la entidad adquirida y el valor pagado?

Al contabilizar una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una combinación de negocios se aplicará el método de adquisición. Este método requiere: (ver párrafo 5 de la NIIF 3).

- a. identificación de la adquirente; (ver párrafos 6 y 7 de la NIIF 3).
- b. determinación de la fecha de adquisición; (ver párrafos 8 y 9 de la NIIF 3).
- c. reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, de los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida; y (ver párrafos 10 a 31 de la NIIF 3).
- d. reconocimiento y medición de la plusvalía o ganancia por compra en términos muy ventajosos. (ver párrafos 32 a 40).

Los párrafos FC80 a FC 400 de la parte B de la NIIF 3, también establecen directrices para la contabilización de transacciones u otros sucesos que cumplan la definición de una combinación de negocios.

Por lo tanto, al contabilizar una combinación de negocios no es posible utilizar los valores en libros, dado que el método de adquisición requiere determinar el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos (...).

Combinación de negocios – reconocimiento bajo NIIF-

Concepto	Pregunta
2018-1115	<p>(...) una Entidad Promotora de Salud-EPS solidaria con un patrimonio negativo, está solicitando la aprobación de un Plan de Reorganización Institucional a esta Superintendencia, en donde parte de su patrimonio se escinde trasladando activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos a una sociedad comercial beneficiaria, que ha sido creada para continuar con la operación de aseguramiento en salud para los afiliados que se trasladan.</p> <p>Actualmente la composición accionaria de la entidad que sería beneficiaria, sin que se haya materializado la escisión, es la siguiente:</p> <div data-bbox="402 636 1321 821" data-label="Diagram"><pre>graph TD; A["Entidad escidente (A) 30%"] --> B["Entidad Beneficiaria"]; B1["Entidad (B) 30%"] --> B; C["Entidad (C) 30%"] --> B; D["Entidad D 10%"] --> B;</pre></div> <p>Al respecto, se precisa que las otras entidades participantes en la entidad beneficiaria son de naturaleza solidaria y la entidad escidente ha manifestado que no existe control entre ellas indicando para esto que no existe relación entre los gobiernos corporativos y los asociados que las conforman son distintos.</p> <p>Adicionalmente, la entidad escidente realizó una valoración de la compañía actual en la que se determinó un activo intangible conformado por derecho de uso de marca de la EPS, lista de clientes y plusvalía, el cual sería reconocido en la entidad beneficiaria una vez se autorice el Plan de Reorganización Institucional, absorbiendo con el reconocimiento del intangible el patrimonio negativo y generando un patrimonio positivo, así mismo, la entidad escidente plantea incrementar su participación accionaria en la entidad beneficiaria, al trasladar sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos como un aporte en especie a cambio de acciones, que se pagarán con el establecimiento de comercio.</p> <p>Se debe aclarar, que la entidad escidente ha manifestado que una vez se realice el traslado del negocio, la entidad escidente obtendrá el control de la entidad beneficiaria ya que tendrían una participación accionaria del 99% aproximadamente, indicando a su vez que esta figura está definida como una combinación de negocios conforme a la sección 19 del marco técnico normativo de las NIIF para las Pymes. (...)</p> <p>La entidad escidente indica que en la transacción no existe control común por tanto argumenta que es una combinación de negocios, dado que en la actualidad la EPS (entidad escidente) solo posee el 30% de las acciones de la entidad beneficiaria y no tiene el poder decisorio sobre dicha sociedad, ya que de acuerdo a los estatutos de la entidad beneficiaria, existirá control cuando se tenga el cincuenta y uno o más del voto afirmativo de las acciones que representan el capital suscrito, o sea, la entidad escidente está justificando que no tiene el control previo de la entidad beneficiaria antes del traslado de los activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos a la entidad beneficiaria, es decir no tiene en cuenta el control que existe actualmente en la EPS que está manejando el negocio que se va a escindir.</p> <p>Consulta (...)</p> <p>¿Se puede considerar una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 de las NIIF para las Pymes y la NIIF 3– Combinación de Negocios y Plusvalía de las NIIF Plenas, en la figura indicada por la entidad escidente, en donde plantea incrementar su</p>



Concepto	Pregunta
	<p><i>participación accionaria en la entidad beneficiaria, al trasladar sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos como un aporte en especie representado en la valoración de la entidad, a cambio de acciones, lo cual será pagado con el establecimiento de comercio?</i></p> <p><i>¿Es posible realizar el reconocimiento de los activos intangibles, tales como, derecho de uso de marca de la EPS, lista de clientes y plusvalía, de acuerdo con la figura enunciada en el numeral 1?</i></p> <p><i>¿Es posible determinar la situación de control previo o control común, únicamente con el argumento de que la entidad escidente no posee el control de la entidad beneficiaria, antes del traslado de sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos, sin tener en cuenta el control que existe del negocio que se va a escindir?</i></p> <p><i>¿En el caso en que la transacción que plantea la entidad no se considere como una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 y la NIIF 3, cuál método debe utilizar la entidad para reconocer los activos y pasivos en la entidad beneficiaria en un proceso de escisión como el que se está planteando?</i></p> <p><i>Aunado con el numeral anterior se solicita aclaración de la diferencia que existe entre el método del predecesor y el método de unificación de intereses.</i></p>

Respuesta

(...) Según lo señalado en su consulta entendemos que una Entidad Promotora de Salud (EPS) del sector solidario, con un patrimonio negativo, como parte del plan de reorganización institucional, aportará a otra entidad en la que posee el 30% de participaciones y derechos de voto, sus activos intangibles generados internamente, identificables y separables (derechos de uso de la marca y lista de clientes), los cuales según los marcos de información financiera vigentes no son reconocidos en los estados financieros de la Entidad Promotora de Salud.

Adicionalmente, la entidad que escinde su patrimonio planea incrementar su participación accionaria en la entidad en la que posee el 30% de participaciones y derechos de voto, trasladando todos los activos, pasivos, habilitación, afiliados, contratos y plusvalía del negocio, a cambio de un paquete de acciones que será emitido por esta entidad (entidad beneficiaria), elevando de esta forma su participación y poder de voto del 30% hasta el 99%, transacción que le permitirá adquirir el control absoluto de la entidad beneficiaria, sobre la cual actualmente solo ejerce influencia significativa.

Sobre el particular es de alta pertinencia establecer si la transacción descrita en su

consulta cumple la definición y requisitos de una combinación de negocios, según los requerimientos de la NIIF 3 o la sección 19 de la NIIF para las Pymes, esto es si se puede identificar un nuevo adquirente y los activos identificables y los pasivos asumidos transferidos pueden ser remedidos por su valor razonable.

Al respecto, tanto la NIIF 3 como la sección 19, excluyen de su alcance las combinaciones de negocios bajo control común, sin que estas normas establezcan un método o tratamiento contable específico para este tipo de transacciones.

“NIIF 3 -. Alcance

esta NIIF se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una combinación de negocios. Esta NIIF no se aplicará a:

- (a) la contabilización de la formación de un acuerdo conjunto los estados financieros del acuerdo conjunto.*
- (b) La adquisición de un activo o de un grupo de activos que no constituya un negocio. En estos casos, la entidad adquirente identificará y reconocerá los activos identificables individuales que se adquirieron (incluyendo los que cumplan con la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles incluidos en la NIC 38 Activos Intangibles) y los pasivos asumidos.*



El costo del grupo deberá distribuirse entre los activos individualmente identificables y los pasivos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la compra. Esta transacción o suceso no dará lugar a plusvalía.

- (c) *una combinación de entidades o negocios bajo control común (los párrafos B1 a B4 proporcionan guías de aplicación al respecto)”.*

“Sección 19 -. Alcance

19.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las **combinaciones de negocios**. Proporciona una guía para la identificación de la adquirente, la medición del costo de la combinación de negocios y la distribución de ese costo entre los **activos** adquiridos y los **pasivos**, y las **provisiones** para los **pasivos contingentes** asumidos. También trata la contabilidad de la **plusvalía** tanto en el momento de una combinación de negocios como posteriormente.

19.2 Esta sección especifica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto:

- (a) *Las combinaciones de entidades o **negocios** bajo **control** común. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.*
- (b) *La formación de un **negocio conjunto**.*
- (c) *La adquisición de un grupo de activos que no constituye un negocio.*

Sobre el particular, el CTCP indicó en la consulta 2016-0593 que lo más adecuado en las combinaciones de negocios bajo control común es utilizar el método de unificación de intereses, método mediante el cual los activos y pasivos se contabilizan por el valor en libros en la fecha de la combinación, por ello no sería aplicable el método de adquisición, que es requerido para combinaciones de negocios en los que puede identificarse una nueva entidad controlante.

El uso de los valores en libros para contabilizar una combinación de negocios también es conocido como el método del predecesor, pudiéndose aplicar en este método los valores en libros registrados por la entidad que transfiere el negocio o los reportados por la entidad controlante en sus estados financieros consolidados.

Esta recomendación resulta de aplicar los criterios para determinar una política contable para una transacción, evento o condición para la cual no existe disposición expresa en los marcos de información financiera (ver NIC 8 y sección 10 de la NIIF para las Pymes).

Al respecto, algunas referencias del comité de interpretaciones del IASB sobre el tema de las combinaciones bajo control común, señalan lo siguiente:

E5 [IFRIC Update — marzo de 2006: Control común “transitorio” La CINIIF consideró si una reorganización que implica la formación de una nueva entidad para facilitar la venta de parte de una organización es una combinación de negocios dentro del alcance de la NIIF 3.

La NIIF 3 no se aplica a combinaciones de negocios en las que todas las entidades o negocios que se combinan están bajo control común antes y después de la combinación, a menos que el control sea transitorio. Se sugirió a la CINIIF que, puesto que el control de la nueva entidad es transitorio, una combinación que implique a esa entidad recientemente formada quedaría dentro del alcance de la NIIF 3.

El párrafo 22 de la NIIF 3 (ahora párrafo B18) señala que cuando una entidad se forma para emitir instrumentos de patrimonio para efectuar una combinación de negocios, una de las entidades que se combinan que existía antes de la combinación debe identificarse como la adquirente sobre la base de la evidencia disponible (ahora debe identificarse como la adquirente aplicando las guías de los párrafos B13 a B17).

El CINIIF destacó que, para ser congruente, la pregunta de que si las entidades o negocios están bajo control común se aplica a las entidades que se combinan que existían antes de la combinación, excluyendo la entidad recientemente formada. Por consiguiente, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión en su agenda.

La CINIIF también consideró una solicitud de guías sobre cómo aplicar la NIIF 3 a reorganizaciones en las que el control permanece dentro del grupo original.

El CINIIF decidió no añadir este tema a la agenda, puesto que era improbable que se llegara a un acuerdo en un periodo razonable, a la luz de la diversidad en la práctica existente y la exclusión explícita de transacciones de control común del alcance de la NIIF 3.]

Adicionalmente, la subsección ASC 805-50 de las normas emitidas por el FASB (USGAAP), se refiere también a la contabilización de combinaciones de negocios bajo control común, norma que según lo establecido en la NIC 8, podría ser aplicada en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos y circunstancias, y ser considerada por la administración de una entidad al realizar los juicios requeridos para el desarrollo y aplicación de una política contable.

Esto es coherente con lo establecido en el



párrafo 11 de la NIC 8, que indica que al realizar los juicios requeridos en estos casos, se aplicará en orden descendente las siguientes fuentes de información:

- (a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y
- (b) las definiciones, [ver MC, párrafos 4.4 y 4.25] criterios de reconocimiento [ver MC párrafos 4.38 a 4.53] y medición [ver MC párrafos 4.54 a 4.56] establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual.

El párrafo 12 de la NIC 8 también indica que al realizar dichos juicios, la administración de una entidad también puede considerar los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11. [ver párrafos FC16 a FC19]

Otro asunto de especial relevancia para definir la forma adecuada de contabilizar esta transacción es el de la existencia o no existencia de un mercado activo, y la de datos que hayan sido observados en el mercado, aspecto que debe tenerse en cuenta al medir los activos intangibles identificables y separables (listas de clientes, marca, contratos, entre otros) que se van aportar a la nueva entidad, por cuanto si se trata de medidas de valor razonable de nivel 3 esto puede generar incertidumbres sobre la existencia de estos activos, su medición y sobre los resultados futuros de la nueva entidad, con efecto en el cumplimiento de las características de relevancia y representación fiel que deben tener los estados financieros de propósito general.

Por otra parte, si se trata de una entidad que aplica las normas del Grupo 2, por la restricción de costo-beneficio, no se esperaría que una entidad clasificada en este grupo estime en su contabilidad una medida de valor razonable, de nivel 3, para la medición de sus activos intangibles generados internamente, identificables y separables, dado que los costos de establecerla podrían ser superior a los beneficios proporcionados a los usuarios.

En conclusión, una entidad deberá realizar los juicios requeridos en la norma de políticas contables (NIC 8 o sección 10 de la NIIF para las Pymes) para definir la forma adecuada de contabilizar una combinación de negocios bajo

control común.

La recomendación del CTCP para la contabilización de este tipo de transacciones es la de aplicar el método de unificación de intereses (método del predecesor), tal como se indicó en el concepto 2016-0593 emitido por este Consejo.

En el caso de que exista información objetiva y la administración de la entidad concluya que es aplicable el método de compra o de adquisición, deberá tenerse en cuenta que lo que se configuraría en este caso es una adquisición inversa en la cual la entidad adquirida es la nueva entidad y no la entidad que escinde su patrimonio.

Si esto fuera aplicable, los activos identificables y los pasivos asumidos que se remiden a valor razonable serían los de la nueva entidad y no los de la entidad que escinde su patrimonio.

Al considerar, la transacción como una combinación de negocios bajo el alcance de la NIIF 3 o la sección 19, los activos y pasivos transferidos a la nueva entidad deberían ser contabilizados por sus valores en libros y no por sus valores razonables (Ver referencias de estas normas a las adquisiciones inversas).

Para finalizar, incluimos a continuación algunos comentarios sobre las preguntas incluidas en su consulta:

¿Se puede considerar una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 de las NIIF para las Pymes y la NIIF 3 de las NIIF Plenas?

Si con fundamento en información objetiva el juicio de la administración de la entidad, basados en los hechos y circunstancias y el marco de información financiera aplicable, es que se trata de una combinación de negocios en la cual sería adecuado utilizar el método de compra o adquisición, se deberá tener en cuenta que lo que se configuraría es una adquisición inversa, en la cual la entidad adquirida es la nueva entidad legal a la que van a transferirse todos los activos netos del negocio; en este caso los activos y pasivos de la entidad adquirente (la entidad escindida) deberán contabilizarse por su valor en libros, sin que ellos puedan ser remedidos a sus valores razonables, lo cual sería aplicable para los activos y pasivos de la adquirida.

La NIIF 3 y la sección 19 de la NIIF para las pymes establecen los requisitos que deben cumplirse al contabilizar combinaciones de



negocios, en los que puede identificarse un nuevo adquirente.

Según la información suministrada, observamos que se trata de una combinación de negocios bajo control común, por fuera del alcance de la NIIF 3, y por ello la recomendación del CTCP es que ella sea contabilizada aplicando el método del predecesor (unificación de intereses) y no por el método de adquisición, requerido por la NIIF 3.

¿Es posible realizar el reconocimiento de los activos intangibles, tales como, derecho de uso de marca de la EPS, lista de clientes y plusvalía, de acuerdo con la figura enunciada en el numeral 1?

En los estados financieros de la entidad que escinde su patrimonio, según los marcos de información financiera, no es posible reconocer ni los activos intangibles generados internamente, identificables y separables, ni la plusvalía, por cuanto estas partidas no cumplen los requisitos de identificabilidad y separabilidad.

Ahora bien, en el caso en que las disposiciones sobre combinaciones de negocios fueran aplicables a esta transacción, y no se tratará de

una combinación de negocios bajo control común, como se indicó antes, se configuraría una adquisición inversa, en la cual la entidad adquirente sería la entidad que escinde su patrimonio, y por ello no sería posible reconocer los activos intangibles identificables y separables, tales como el derecho de uso de la marca y la lista de clientes, por cuanto lo que se remide son los activos identificables y pasivos asumidos de la adquirida, que en este caso sería la nueva entidad que se conforma para transferir los activos netos de la entidad prestadora de servicios de salud.

Por lo tanto, no es posible reconocer los activos intangibles identificables y separables ni la plusvalía de la entidad adquirente, en los estados financieros de la EPS antes de la escisión, ni en los que resultan posteriormente a la contabilización de la combinación del negocio.

En el siguiente cuadro incluimos algunas referencias sobre activos identificables y separables de la entidad adquirida que podrían ser reconocidos en una combinación de negocios:

Activos identificables	Normatividad sobre combinación de negocios
Condiciones de reconocimiento de activos identificables	<p>Deben cumplir con la definición de activos del marco conceptual a la fecha de adquisición (probabilidad de obtener beneficios económicos y medición fiable)²⁷.</p> <p>Los activos identificables deben ser parte de lo que la adquirente y la adquirida (o sus antiguos propietarios) intercambiaron en la transacción de la combinación de negocios y no el resultado de transacciones separadas²⁸.</p> <p>La adquirente puede reconocer activos identificables que la adquirida no los hubiese reconocido previamente en sus estados financieros (por ejemplo intangibles desarrollados internamente relacionados con la marca, patente, relaciones con clientes, etc.)²⁹</p>
Condiciones de reconocimiento en activos intangibles identificables	<p>La adquirente reconocerá, de forma separada a la plusvalía, los activos intangibles identificables adquiridos en una combinación de negocios.</p> <p>Un activo intangible es identificable si cumple el criterio de separabilidad³⁰ o bien el de legalidad contractual³¹.</p>

²⁷ Ver párrafo 11 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF, o el párrafo 19.15 a) para entidades que aplican las NIIF para las PYMES.

²⁸ Ver párrafo 12 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF, o el párrafo 19.18 para entidades que aplican las NIIF para las PYMES.

²⁹ Ver párrafo 13 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF.

³⁰ El criterio de separabilidad significa que un activo intangible adquirido es susceptible de ser separado o escindido de la adquirida y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación. Un activo intangible que la adquirente sea capaz de vender, dar en explotación o de intercambiar de cualquier otra forma por otra cosa de valor, cumple el criterio de separabilidad incluso si la adquirente no se propone venderlo, darlo en explotación o intercambiarlo de otra forma (Párrafo B33 de la NIIF 3).

³¹ Ver párrafo B31 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF, o el párrafo 19.14 para entidades que aplican las NIIF para las PYMES.



Activos identificables	Normatividad sobre combinación de negocios
	Un activo intangible que cumple el criterio de legalidad contractual es identificable incluso si el activo no es transferible o separable de la adquirida o de otros derechos y obligaciones ³² .
Ejemplos de activos intangibles identificables contruidos internamente que se pueden reconocer en una combinación de negocios ³³ .	Marcas contractualmente protegidas (registradas)- (NIIF 3.EI18) Nombres de dominios de internet (NIIF 3.EI22) Acuerdo de no hacer competencia (NIIF 3.EI18) Lista de clientes (NIIF 3.EI24) Órdenes o producción pendiente (NIIF 3.EI25) Contratos con clientes y relaciones comerciales (NIIF 3.EI26) Relaciones no contractuales con el cliente (NIIF 3.EI31) Obras de teatro, musicales, libros, revistas, periódicos y demás trabajos literarios, composiciones musicales, letras de canciones o ritmos publicitarios, pinturas y fotografías, material audiovisual, videos o programas de televisión, con derechos de autor (NIIF 3.EI32) Licencias y regalías, contratos por ejecutar, permisos de construcción, acuerdos de franquicias, derechos de operación y difusión, derechos de uso, basados en contratos (NIIF 3.EI34). Tecnología patentada y no patentada, programas de computador, bases de datos, secretos comerciales (fórmulas, procesos), (NIIF 3.EI39).
Principio de medición aplicable a los activos identificables	Los activos identificables adquiridos se medirán por su valor razonable en la fecha de adquisición, con algunas excepciones específicas ³⁴ .

¿Es posible determinar la situación de control previo o control común, únicamente con el argumento de que la entidad escidente no posee el control de la entidad beneficiaria, antes del traslado de sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos, sin tener en cuenta el control que existe del negocio que se va a escindir?

Como se indicó antes, si la información disponible permite concluir que se trata de una combinación de negocios, la entidad que escinde su patrimonio es la entidad adquirente, y la nueva entidad sería la entidad adquirida.

Por ello, al transferir los activos y pasivos de la entidad promotora de servicios de salud, estos mantienen en la nueva entidad su valor en libros y no podrían ser remedidos a su valor razonable, puesto que lo que se remediría serían los activos identificables y los pasivos asumidos de la entidad adquirida.

Por ello, la no existencia de control en la nueva entidad no es un argumento que pueda ser utilizado para remedir al valor razonable los activos identificables y pasivos asumidos de la entidad adquirente, por cuanto en este caso la entidad adquirida es la nueva entidad y no la entidad que escinde su patrimonio para ser transferido a una nueva entidad.

¿En el caso en que la transacción que plantea la entidad no se considere como una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 y la NIIF 3, cuál método debe utilizar la entidad para reconocer los activos y pasivos en la entidad beneficiaria en un proceso de escisión como el que se está planteando?

Tal como se ha indicado en esta consulta las combinaciones de negocios bajo control común están fuera del alcance de la NIIF 3 o la sección 19, pero si de lo que se trata es de una combinación de negocios en los que la entidad adquirida es la nueva entidad a la que se

³² Ver párrafo B32 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF.

³³ Ejemplos tomados de la parte "C" de la NIIF 3, no incorporados en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios

³⁴ Ver párrafo 18 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF.



transfiere el negocio, podría utilizarse el método de adquisición, pero esto sería aplicable para los activos y pasivos de la entidad adquirida y no a los activos y pasivos de la entidad adquirente, que en este caso sería la entidad que escinde su patrimonio para transferirlo a la nueva entidad.

En este caso, no parece tener sentido constituir una nueva entidad para transferir el negocio escindido por sus valores en libros, y ello confirma la conclusión de que esta transacción es una combinación de negocios bajo control común y no de una combinación de negocios bajo el alcance la NIIF 3 o la sección 19, en la cual puede identificarse una nueva controlante.

Por ello, si de lo que se trata es determinar la forma en que son medidos los activos y pasivos del negocio que se escinde, y que posteriormente se transfieren a la nueva entidad, lo más pertinente es que ellos sean contabilizados por su valor en libros (método del predecesor), lo que impediría reconocer los activos identificables y separables generados internamente y la plusvalía del negocio escindido.

Aclaración de la diferencia que existe entre el método del predecesor y el método de unificación de intereses.

El método de la unificación de intereses, también conocido como "*Pooling of interests method*" o "*método de unión de intereses*", se basa en la idea de que el negocio combinado es una continuación de todos los negocios que han participado en la combinación, es decir, que las empresas que se combinan agrupan sus esfuerzos con un fin común, buscando así la participación continuada en las ventajas y riesgos que puedan derivar de la combinación.

Normalmente surge de un intercambio de acciones y dado que no se valoran de nuevo los activos y pasivos de las sociedades combinadas, no se reconoce tampoco ninguna plusvalía.

El método del predecesor implica que los activos y pasivos de la entidad adquirida son contabilizados por los valores contables actuales, ya sea los registrados por la entidad que transfiere el negocio o los registrados por la entidad controlante en sus estados financieros consolidados.

Algunas de las características generales de este método son las siguientes:

- Los activos y pasivos adquiridos se registran al valor en libros existente y no al valor razonable
- No se registra la plusvalía.

En algunas jurisdicciones se utilizan términos tales como "*unificación de intereses*", "*contabilidad de fusión*" y "*base de transferencia*" para describir aplicaciones específicas del método del predecesor.

Cuando tales métodos se prescriben en los PCGA locales, se los puede consultar de acuerdo con los principios de la NIC 8 para desarrollar políticas contables.

En conclusión, el método del predecesor es similar al referido como "*método de unificación de intereses*", y por ello las diferencias dependen de la forma en que se aplica en cada jurisdicción y de las normas de información financiera aplicadas.

Para el caso colombiano el método de unificación de intereses considera los valores en libros de la entidad que transfiere el patrimonio y no los registrados por la entidad controlante en sus estados financieros consolidados.

Para terminar, incluimos a continuación un cuadro que resume las diferencias entre el método del predecesor (unificación de intereses) y el método de adquisición, requerido por la NIIF 3 y la Sección 19.

Tema contable	Método del predecesor	Método de compra o adquisición
Activos y pasivos	Registrados al valor en libros anterior y no se realizan ajustes al valor razonable Se realizan ajustes para lograr políticas contables uniformes.	Todos los activos identificables y los pasivos son reconocidos al valor razonable en la fecha de adquisición
Activos intangibles y activos contingentes	Son reconocidos solo en la medida en que ellos hubieran sido reconocidos por la entidad adquirida de acuerdo con las NIIF aplicable (Ver NIC 38 " <i>Activos intangibles</i> ").	Reconocido si es separable y / o surge de derechos contractuales o legales y el valor razonable es medible de manera confiable.
Plusvalía	Ninguna plusvalía es registrada. La diferencia entre el costo de inversión del	La plusvalía o las ganancias en una compra ventajosa se reconoce y mide como la



Tema contable	Método del predecesor	Método de compra o adquisición
	adquirente y el patrimonio de la adquirida se presenta como una reserva separada dentro del patrimonio en la consolidación	diferencia entre la contraprestación transferida y los importes netos de la adquisición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos (y el valor de la participación no controladora, si corresponde)
Participaciones no controlantes	Es medida como la participación proporcional del valor en libros de los activos y pasivos relacionados.	Es medida ya sea al valor razonable o por la parte proporcional en los activos netos identificables de la entidad adquirida.
Costo de la combinación	Son registrados inmediatamente en el estado de resultados.	Son registrados inmediatamente en el estado de resultados.
Beneficios o pérdidas	Incluye los resultados de las entidades combinadas para el año completo, independientemente de cuándo se realizó la combinación.	Incluye los resultados de las entidades combinadas a partir de la fecha de la combinación de negocios.
Cifras comparadas	Las partidas se actualizan como si la combinación hubiera tenido lugar al comienzo del primer período comparativo presentado	No se reexpresan las cifras comparativas.

(...)



Conservación de documentos contables

Concepto	Pregunta
2018-0199	<p>Nuestro grupo económico y empresa está dentro de un proceso de actualización de proceso y optimización de recursos, por lo tanto tengo dos preguntas:</p> <p>¿Es necesario imprimir y conservar físicamente los documentos contables o se pueden dejar en el sistema y consultarlos digitalmente cuando se requieran?</p> <p>¿Por cuánto tiempo es necesario conservar la factura o documentos equivalentes?</p>

Respuesta

(...) **¿Es necesario imprimir y conservar físicamente los documentos contables, o se pueden dejar en el sistema y consultarlos digitalmente cuando se requieran?**

A la fecha de Respuesta de esta consulta (marzo 31 de 2018) siguen vigentes los Artículos 123, 124, y 128 del Decreto 2649 de 1993 referidos a documentos de soporte, comprobantes de contabilidad y libros de contabilidad.

Teniendo en cuenta lo descrito en estos Artículos, es viable que la entidad consultante genere mediante un software los documentos de soporte y no los imprima, (art. 124 y 128 del Decreto 2649 de 1993), siempre que se deje evidencia en los comprobantes de contabilidad en dónde se encuentran los documentos que lo soportan (art. 123 Decreto 2649 de 1993); no obstante, debe asegurarse que en el momento en que sean requeridos los documentos de soporte, estos puedan ser impresos (art. 123 y 128 del Decreto 2649 de 1993).

A continuación se transcriben los artículos 123, 124, y 128 del Decreto 2649 de 1993:

“Art. 123. Soportes. *Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechado y autorizado por quienes intervengan en ellos o los elaboren.*

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

Art. 124. Comprobantes de contabilidad. *Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquel donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.*

Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano. (...)

Art. 128. Forma de llevar los libros. Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables. (...) (Negrilla y subrayados fuera del texto)

Además, le sugerimos revisar el tema de valor probatorio de los documentos electrónicos, para lo cual debe revisar la consulta 2015-0326, (...)

¿Por cuánto tiempo es necesario conservar la factura o documentos equivalentes?

Al respecto adjuntamos la Respuesta emitida por parte de la Superintendencia de Sociedades mediante oficio 220-017568 de 2017 de la siguiente manera:

“Me refiero a su comunicación radicada con el número 2017-01-005313, mediante la cual formula una consulta relacionada con la conservación de los documentos de los comerciantes, en los siguientes términos:

1. *Durante cuánto tiempo las sociedades o las personas naturales que como comerciantes estén obligadas a llevar contabilidad, están en la obligación de conservar tanto los libros de contabilidad como los documentos que soportan la misma?*



2. Si después de dicho lapso continúan con la ineludible obligación de continuar conservando los mismos (Libros de contabilidad y sus documentos soporte de los asientos contables) durante su existencia en un archivo seguro como la microfilmación, para poder exhibirlos ante cualquier autoridad competente en caso de ser requerida (o)?

3. Si definitivamente después de expirado el lapso para su conservación en físico, no están en ninguna obligación de asegurar su conservación en forma indefinida en algún medio seguro como la microfilmación?". (...)

Ahora bien, en cuanto hace al tema de la conservación de los libros del comerciante y los documentos de soporte, la Superintendencia de Sociedades en su oportunidad se ha pronunciado, entre otros mediante Oficio 220-083021 del 1 de julio de 2013, apartes del cual procede traer a colación.

“Asunto: Tiempo de conservación de documentos. Libros de comercio electrónicos”, “(...)

“Sobre el particular, le informo que con ocasión de la expedición y entrada en vigencia de la Ley 962 de 2005, específicamente su Artículo 28, cesó la obligación legal contenida en el Artículo 60 del Código de Comercio que imponía la necesidad de conservar permanentemente la documentación social, aun cuando con la posibilidad de que después de los diez años, se acudiera a un medio técnico adecuado que garantizara su reproducción exacta en relación con el cual se cumplieran los demás requisitos que contemplaba la norma.

Dicho artículo reza:

“Artículo 28. Racionalización de la conservación de libros y papeles de comercio. Los libros y papeles del comerciante deberán ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo

utilizar para el efecto, a elección del comerciante, su conservación en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta.

Igual término aplicará en relación con las personas, no comerciantes, que legalmente se encuentren obligadas a conservar esta información.

Lo anterior sin perjuicio de los términos menores consagrados en normas especiales.”

De conformidad con la normatividad transcrita, hoy día el comerciante debe conservar la documentación societaria por un periodo de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento, o comprobante, pero para tal efecto puede elegir si lo hace en medio escrito, o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta, que debe cumplir los requisitos establecidos en el Artículo 12 de la Ley 527 de 1999.

Por otra parte, no sobra hacer mención acerca de la posibilidad que la actual normatividad, específicamente el Decreto 805 del 24 de abril de 2013 (que modifica el Artículo 56 del Código de Comercio) brinda al comerciante de llevar los libros de comercio en forma electrónica, incluso, prevé la posibilidad de que las cámaras de comercio presten el servicio de archivo y custodia de los libros de comercio que se lleven en dicho medio. (...)

En este orden de ideas, se tiene entonces que los comerciantes en general tienen la obligación de conservar los libros y la documentación, por los medios que le facilita la ley, por un periodo mínimo de diez (10) años, término a partir del cual cesa la obligación; por ende, nada obsta para proceder a la su destrucción, sin perjuicio que con posterioridad decidan continuar conservándolos (...)



Consolidación de estados financieros por personas naturales

Concepto	Pregunta
2018-0456	<p>1) Se constituyó un Grupo Empresarial el cual se encuentra conformado por dos organizaciones.</p> <p>2) La situación de control en el grupo empresarial se encuentra dada por las personas naturales que las conforman (los socios), de cada una de las empresas y respecto de las mismas, es decir, los socios son los controlantes y las dos empresas son las controladas.</p> <p>3) Respecto al cumplimiento de los supuestos del Artículo 28 y siguientes de la Ley 222 de 1995, las compañías guardan unidad de propósito y dirección, en la medida en que una necesita de la otra para su crecimiento y, además, porque las soluciones de ingeniería de una pueden complementarse con la otra.</p> <p>4) No obstante, cada empresa tiene su propio objeto social y ha sido constituida jurídicamente de forma independiente.</p> <p>Teniendo en cuenta la anterior información, formulamos las siguientes inquietudes:</p> <p>¿Está obligada alguna de las empresas que conforma el grupo empresarial a reportar informes financieros consolidados? Teniendo en cuenta que, ninguna de las dos está en situación de control respecto de la otra, sino que, insistimos, el control viene de las personas naturales que las conforman (los socios) y sobre cada una de las empresas.</p> <p>De estar obligada una de las empresas controladas a efectuar el reporte de los estados financieros consolidados, ¿dicha obligación aplica también a los informes con destino a Cámara de Comercio para la inscripción o actualización del RUP?</p>

Respuesta

(...) Para responder a su consulta es necesario precisar que las personas naturales obligadas a llevar contabilidad en Colombia también deben aplicar lo indicado en los marcos técnicos normativos al elaborar sus informes financieros de propósito general (separados, consolidados e individuales), esto sin perjuicio de que dichas personas no sean objeto de requerimientos por parte de las autoridades de supervisión.

Al respecto, la entidad que informa es un concepto que incluye tanto a empresarios individuales como a formas asociativas entre individuos o entidades, sociedades legalmente establecidas, fideicomisos y agencias gubernamentales (ver párrafo 14 de la NIC 32).

También debemos precisar que las normas que desarrollan la Ley 1314 de 2009 aplican a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera,

de su promulgación y aseguramiento (ver artículo 2 de la Ley 1314 de 2009).

Por lo tanto, en el supuesto de que la entidad aplique lo establecido en el Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, esto es la NIIF para las PYMES, la entidad deberá tener en cuenta al definir sus políticas contables lo establecido en la Sección 9, en relación con los estados financieros consolidados y combinados.

De conformidad con el párrafo 9.2 del marco de información financiera para entidades pertenecientes al grupo dos, toda entidad que controle otra entidad se encuentra obligada a presentar estados financieros consolidados (excepto por lo indicado en los párrafos 9.3 y 9.3A). Los párrafos 9.28 a 9.30 también se refieren a los estados financieros combinados.

No obstante lo anterior, por requerimientos especiales de las autoridades de supervisión, una sociedad o un grupo de sociedades cuyo control esté en cabeza de personas naturales, podría estar obligada a elaborar estados financieros consolidados para cumplir los marcos



técnicos normativos, y estados financieros combinados para cumplir requerimientos de las autoridades de supervisión.

Por lo tanto, en el evento en que alguna autoridad de supervisión requiera a una entidad para que presente información financiera de entidades que son controladas por una o varias personas naturales, sin incluir la información financiera de la persona natural (o personas naturales) que controla, a esa información se le denominará estados financieros combinados, los cuales se elaborarán utilizando procedimientos similares a los de consolidación, descritos en los párrafos 9.13 al 9.23A (ver párrafo 9.29).

Respecto de la forma de presentar los informes financieros combinados a las autoridades de supervisión, le corresponde a esta entidad definir los formatos, estructura y contenido, así la NIIF para las PYMES establezca que no se requiere preparar estados financieros combinados.

El párrafo 9.30 de la NIIF para las PYMES, también establece una serie de revelaciones que deben efectuarse cuando una entidad elabora

estados financieros combinados, entre las que tenemos:

“a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados;

b) la razón por la que se preparan estados financieros combinados;

c) el fundamento para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados;

d) la base para la preparación de los estados financieros combinados; y

e) la información a revelar sobre partes relacionadas requerida en la Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas”.

Respecto de la información que debe ser remitida al Registro Único de Proponentes, le corresponderá a la Cámara de Comercio correspondiente, establecer si la información requerida atañe a la de los estados financieros separados, consolidados o combinados. (...)



Contabilidad en las ESAL

Concepto	Pregunta
2018-0213	<p><i>“trabajo para el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF, dicha entidad contrata personas jurídicas para que presten servicios a beneficiarios de ciertos programas o modalidades, a dichas personas jurídicas las conocemos en el ICBF como operadores, en la prestación del servicio se les da alimentación, dotación personal, y dotación básica entendiendo dotación básica mercancías como colchonetas, almohadas, cobijas y similares, estos operadores son entidades sin ánimo de lucro, que cumplen las condiciones para aplicar los marcos de información financiera del sector privado, ninguna de ellas pertenece al sector público.</i></p> <p><i>Debo también señalar que las mercancías (alimentación, dotación personal) se entregan a los beneficiarios y no deben ser devueltas por ellos, representado (sic) porcentajes importantes dentro de los contratos de aportes y alcanzando miles de millones de pesos en algunos casos.</i></p> <p><i>(...) el consejo técnico se ha pronunciado sobre el manejo de los inventarios para ciertas empresas prestadoras de servicios (...) en el concepto 2017-1016 (...)</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta lo anterior, solicito por favor ayuda, para aclarar lo siguiente:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. Los operadores mencionados, siendo entidades prestadoras de servicios que manejan mercancías que incorporan en sus servicios (sic) alimentos, dotación personal y otros similares ¿están obligados a llevar un control de mercancías como lo establece el decreto 2649 en sus artículos 125 y 129?</i> <i>2. Del Artículo 129, se menciona en el primer párrafo el siguiente texto “El control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares”, ¿Cuándo se mencionan “las mercancías para la venta” solamente aplicaría para las entidades que compran y venden únicamente mercancías? ¿también aplica para las entidades prestadoras de Servicio?</i> <i>3. ¿Alguno de esos operadores que manejan mercancías en las condiciones mencionadas en el punto anterior, pueden ser excluidos de la aplicación de dicho control?, algunos de ellos informan que para ellos no aplica esa ley debido a que el Decreto 2649 en los Artículos ya mencionados se refiere a mercancías para la venta.</i> <p><i>Por favor enmarcar sus Respuestas enmarcándolas dentro de los grupos 1, 2 y 3”</i></p>

Respuesta

En primer lugar, debemos anotar, que las normas contenidas en el Decreto 2649 de 1993, dejaron de tener vigencia desde la fecha de aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, esto es el 1 de enero de 2015 para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 3, y del 1 de enero de 2016, para las entidades clasificadas en el Grupo 2.

Las normas sobre libros, contenidos en este Decreto, continúan vigentes, tal como lo ha señalado este consejo en los conceptos 2017-0902, 2017-0651, 2017-0528, 2017-0411, 2017-0237 y 2017-0223, entre otros.

Tratándose de entidades sin ánimo de lucro, que aplican alguno de los marcos técnicos del sector privado, estas considerarán los requerimientos establecidos en los anexos técnicos 1, 2, o 3 del Decreto 2420 de 2015.

Para tal fin, deberá revisar los apartados relacionados con la contabilización de los Inventarios (ver NIC 2, Sección 13 o cap. 8) y subvenciones del Gobierno (ver NIC 20 y sección 24), en donde se establecen los lineamientos para la contabilización de transacciones, eventos o sucesos relacionados con inventarios y subvenciones del Gobierno.



Respecto del manejo de los productos entregados a operadores, para que estos sean distribuidos a terceros, se debe tener en cuenta que, si la ESAL recibe los artículos del ICBF, y el operador recibe un pago por sus servicios de distribución de dichos bienes a los beneficiarios finales (por ej. el recibo, almacenamiento, logística y operación), podría entenderse que la ESAL es un intermediario o agente, configurándose más bien la existencia de un contrato de prestación de servicios.

Si este es el caso, los bienes recibidos no deberían reconocerse en los estados financieros del operador, dado que en ellos solo se reconocen los pagos que recibe por la prestación de sus servicios, así como otras transacciones, eventos y sucesos que requieran reconocimiento de conformidad con el marco técnico aplicado por el operador.

En relación con el control requerido para los bienes entregados a la ESAL (colchonetas, alimentos, cobijas, etc.) en el contrato se deberá establecer la forma en que se controlarán el recibo y consumo de dichos productos, estableciéndose la obligación de mantener controles por producto, donde se detallen las

entradas de productos recibidos por parte del ICBF y las salidas de ellos, que deben corresponder a entregas a los destinatarios finales de los bienes.

Dichos controles pueden ser llevados de forma diferente a los requeridos para realizar los estados financieros del operador.

En este caso, dado que el operador actúa como un agente, y no sería adecuado reconocer dichos bienes en sus estados financieros.

Ahora bien, en el evento en que el ICBF requiera la elaboración de un informe financiero de propósito especial, que le sirva de instrumento para la contabilización de estas operaciones en sus estados financieros, es viable la elaboración de este informe, pero este debería separarse de los informes financieros del operador.

En este caso debería establecerse un sistema de información separado para el reconocimiento, medición, presentación y revelación, que permita la elaboración de estos informes (...).



Contabilidad en sindicatos y confederaciones sindicales

Concepto	Pregunta
2018-0612	<p><i>¿Los sindicatos, las Federaciones y las Confederaciones sindicales están obligadas a llevar contabilidad?</i></p> <p><i>¿La contabilidad debe ser llevada atendiendo las nuevas normas de regulación contable en particular la Ley 1314/2009 relacionada con las NIIF y sus decretos reglamentarios?</i></p> <p><i>¿Los sindicatos, las Federaciones y las Confederaciones sindicales están obligadas a registrar sus libros de Contabilidad ante la DIAN?</i></p>

Respuesta

¿Los sindicatos, las Federaciones y las Confederaciones sindicales se encuentran obligadas a llevar contabilidad?

Los sindicatos son asociaciones integradas por trabajadores que se agrupan libremente en defensa de sus intereses, los cuales desde el momento de la suscripción del acta de fundación, se convierten en una persona jurídica¹, que deben inscribirse ante el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Al respecto el Artículo 393 del Código Sustantivo del Trabajo establece que los sindicatos deben registrar los siguientes libros²:

- De afiliación, (no es libro de contabilidad)
- De inventarios y balances, (es libro de contabilidad)
- De actas de la asamblea general, (no es libro de contabilidad)
- De actas de la junta directiva, (no es libro de contabilidad) y
- De ingresos y egresos, (es libro de contabilidad)

Las Federaciones sindicales corresponden a la unión de sindicatos, las Confederaciones sindicales corresponden a la unión de federaciones sindicales³, a ellas les corresponden el mismo reconocimiento de personería jurídica y atribuciones que los sindicatos (con algunas excepciones).

Con base en lo anterior, los sindicatos, sus federaciones y confederaciones, son personas

¹ Definición tomada de los Artículos 353 al 372 del Código Sustantivo de Trabajo.

² Los libros deben ser registrados ante el inspector de trabajo respectivo (art. 393 del Código Sustantivo de Trabajo).

jurídicas obligadas a llevar contabilidad con fundamento en alguno de los marcos de información financiera incluidos en los anexos 1, 2 o 3 del Decreto 2420 de 2015, y sus modificatorios.

Las razones que justifican esta conclusión son las siguientes:

- El Código Sustantivo del Trabajo las obliga a llevar dos libros de contabilidad (inventarios y balances y de ingresos y egresos).
- Para diligenciar la información de dichos libros, se hace necesario obtener los saldos de las cuentas mediante el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos (transacciones y otros eventos y sucesos), los cuales necesariamente deberán obtenerse de registros contables organizados, clasificados, y revelados, conforme a los requerimientos de los marcos técnicos.
- El Artículo 2 de la Ley 1314 de 2009 indica que ella debe ser aplicada por todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

¿Los sindicatos, las Federaciones y las Confederaciones sindicales se encuentran obligadas a registrar sus libros de Contabilidad ante la DIAN?

³ Definición tomada del Artículo 417 del Código Sustantivo de Trabajo.



Las competencias del CTCP son eminentemente técnicas y consisten fundamentalmente en dar orientación sobre la adecuada aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Le corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales emitir su orientación sobre si los libros de contabilidad de los sindicatos, federaciones y confederaciones deben ser registrados en esta entidad.

Incluimos a continuación algunas referencias sobre el tema contenidos en el código sustantivo de trabajo y el concepto unificado 481 de la DIAN:

Código sustantivo del Trabajo

El Artículo 393 del Código Sustantivo del Trabajo, respecto de los libros de contabilidad de los sindicatos menciona lo siguiente:

“Art. 393. Libros.

*1. Todo sindicato debe abrir, tan pronto como se haya suscrito el acta de fundación y se haya posesionado la Junta Directiva provisional, por lo menos los siguientes libros: de afiliación; de actas de la asamblea general; de actas de la junta directiva; de inventarios y balances; y de ingresos y de egresos. **Estos libros serán previamente registrados por el Inspector del Trabajo respectivo y foliados y rubricados por el mismo en cada una de sus páginas.***

2. En todos los libros que deben llevar los sindicatos se prohíbe arrancar, sustituir o adicionar hojas, hacer enmendaduras, entrerrenglonaduras, raspaduras o tachaduras; cualquier omisión o error debe enmendarse mediante anotación posterior.

Toda infracción a estas normas acarreará al responsable una multa por un monto equivalente de un (1) día hasta un (1) mes de salario mínimo mensual más alto, que impondrá el Inspector de Trabajo en favor del sindicato y además, la mitad de la misma sanción, también en favor del sindicato, a cada uno de los directores y funcionarios sindicales que habiendo conocido la infracción no la hayan castigado sindicalmente o no la hayan denunciado al Inspector del Trabajo, sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar” (negrillas fuera del texto).

Concepto Unificado DIAN No 481 de abril 27 de 2018

8.2 ¿Están obligadas las entidades sin ánimo de lucro a registrar las actas y los libros de contabilidad? (...)

El Artículo 774. Requisitos para que la contabilidad

constituya prueba.

Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso. (...)

De acuerdo con lo anterior, se concluye que las entidades sin ánimo de lucro deberán registrar los libros de contabilidad y de actas en primera instancia ante la Cámara de Comercio cuando se traten de entidades obligadas a registrarse ante dicho organismo.

En caso de que las entidades sin ánimo de lucro no se encuentren obligadas al registro en la Cámara de Comercio y quieran valer la contabilidad y sus decisiones tomadas como medio de prueba, en especial sobre las decisiones de la exención del beneficio neto o excedente para las entidades del Régimen Tributario Especial, lo deberán adelantar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN (...).”

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que las competencias del CTCP son eminentemente técnico-contables, le recomendamos remitir su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social para aclarar dicho tema .

¿La contabilidad debe ser llevada atendiendo las nuevas normas de regulación contable en particular la Ley 1314 de 2009 relacionada con las Normas de Información Financiera y sus decretos reglamentarios?

Teniendo en cuenta que los sindicatos, sus federaciones y confederaciones se encuentran obligados a llevar contabilidad, deberán dar aplicación a lo establecido en la Ley 1314 de 2009 y al Decreto reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios; para tal fin se identificará el marco de información financiera aplicable y con base en este se elaborarán los estados financieros de propósito general.

El siguiente cuadro también resume los requisitos para ser clasificado en cada uno de los grupos, antes mencionados:



Condición	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Entidad que tenga valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (Artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades y negocios de interés público ⁴ (Artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015)	X		
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que sean subordinadas, sucursales o controladora de una entidad que aplique NIIF (Artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015)	X		
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que realicen importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o ventas respectivamente (Artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015)	X		
Entidades con planta de personal no superior a diez (10) trabajadores; con activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos SMMLV; y que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV (anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, párrafo 1.2) ⁵			X
Entidades que no cumplan los requisitos anteriores		X	

En el cuadro siguiente se resumen las fechas de transición y aplicación por primera vez de los nuevos marcos técnicos normativos para entidades clasificadas en los grupos 2 y 3 respectivamente:

Grupo	Fecha de transición ⁶	Primeros Estados Financieros bajo Decreto 2420 de 2015	Últimos Estados Financieros bajo Decreto 2649 de 1993
2	Enero 1 de 2015	A Diciembre 31 de 2016	A Diciembre 31 de 2015
3	Enero 1 de 2014	A Diciembre 31 de 2015	A Diciembre 31 de 2014

(...)

⁴ Ver párrafo 1 del Artículo 1.1.1.1 del Decreto 2420 de 2015.

⁵ Para ser clasificada en el Grupo 3, la persona natural o jurídica obligada a llevar contabilidad debe cumplir las tres condiciones. El incumplimiento de alguna de ellas generaría que la entidad fuera clasificada en el Grupo 2, o en el Grupo 1, si cumple las condiciones.

⁶ Corresponde a la fecha en la cual se debe elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA.



Contabilidad en Excel

Concepto	Pregunta
2018-0991	<i>"(...) una contabilidad de una propiedad horizontal, llevada en un archivo Excel, es legal y valedera como registro contable, teniendo en cuenta que la copropiedad adquirió software contable, y que como persona jurídica debe presentar libros de contabilidad".</i>

Respuesta

Actualmente la contabilidad puede llevarse de diferentes maneras, la entidad debe evaluar las diferentes alternativas existentes, que podrían incluir llevar la contabilidad de manera sistematizada, en una hoja de cálculo o de forma manual.

La normatividad actual indica lo siguiente, respecto de la contabilidad, sus soportes y la forma como debe llevarse:

Descripción	Detalle
Soportes (artículo 123 Decreto 2649 de 1993)	<ul style="list-style-type: none"> los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren. los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación. los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.
Comprobantes de contabilidad (artículo 124 Decreto 2649 de 1993)	<ul style="list-style-type: none"> las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquél donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente. los comprobantes de contabilidad deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano. los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado. se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento. la descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan. los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales. los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones.



Descripción	Detalle
Libros (artículo 125 Decreto 2649 de 1993)	<ul style="list-style-type: none"> • los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes. • los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. • cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continua. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.
Libros (artículo 125 Decreto 2649 de 1993)	<p>Una entidad debe llevar los libros necesarios para:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes. 2. establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos. 3. determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos. 4. permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para: <ol style="list-style-type: none"> a) conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global. b) establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento. c) conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones. d) controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos. e) conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad. 5. dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico. 6. cumplir las exigencias de otras normas legales.
Forma de llevar los libros (artículo 128 Decreto 2649 de 1993)	<ul style="list-style-type: none"> • se aceptan, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares. El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables. • en los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden. • las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deben totalizarse por lo menos a fin de cada mes, determinando su saldo.
Forma de llevar los libros (artículo 128 Decreto 2649 de 1993)	<p>En los libros está prohibido:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren.



Descripción	Detalle
	<ul style="list-style-type: none"> • dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones al texto de los asientos o a continuación de los mismos. • en los libros de contabilidad producidos por medios mecanizados o electrónicos no se consideran "espacios en blanco" los renglones que no es posible utilizar, siempre que al terminar los listados los totales de control incluyan la integridad de las partidas que se han contabilizado. • hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. • borrar o tachar en todo o en parte los asientos. • arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

En las empresas en las que exista la obligación de tener revisor fiscal, o en aquellas donde se presenten estados financieros dictaminados por contador público independiente, y se encuentren

obligados a utilizar las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) para propósitos de aseguramiento de la información, también deberá observarse lo siguiente:

Descripción	Detalle
Conocimiento del sistema de información (NIA 315.18)	<p>El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluidas las siguientes áreas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros; • los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan al mayor y se incluyen en los estados financieros; • los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al mayor. Los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos; • el modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros; • el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y • los controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.
Conocimiento del sistema de información en entidades de pequeña dimensión (NIA 315.A93)	<p>Es probable que, en las entidades de pequeña dimensión, los sistemas de información y procesos de negocio relacionados relevantes para la información financiera sean menos sofisticados que en las entidades de mayor dimensión, pero su papel es igualmente significativo. Las entidades de pequeña dimensión que cuenten con una participación activa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. El</p>



Descripción	Detalle
	conocimiento de los sistemas y procesos de la entidad, pueden por lo tanto ser más fácil en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, y puede basarse más en la indagación que en la revisión de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante.

En otro concepto el CTCP, indicó lo siguiente respecto de la forma de llevar la contabilidad en Excel:

Concepto	Descripción
2015-612	<i>“Teniendo en cuenta los artículos citados se concluye que las entidades obligadas a llevar contabilidad lo harán de tal forma que la información sea clara, completa, fidedigna y debidamente soportada. Ahora bien, en la normativa vigente no se exige la utilización de un software contable específico, por lo cual se podrá llevar bajo cualquier sistema de información siempre y cuando cumpla con los requisitos exigidos por la ley”.</i>

En conclusión, una propiedad horizontal podría llevar la contabilidad en hojas de cálculo (Excel), siempre que la contabilidad y los libros de contabilidad cumplan con las normas vigentes, y que en la evaluación relacionada con el control interno realizada por parte del revisor fiscal de la copropiedad no encuentre riesgos de

incorrección material significativos relacionados con la integridad y confiabilidad de la información financiera depositada en el aplicativo desarrollado en la hoja de cálculo.



Contabilización activos - negocio en marcha

Concepto	Pregunta
2018-0095	<p>“ (...) A partir de marzo de 2016, la “Compañía” se encuentra administrativamente en estado de intervención con fines liquidatorios y en etapa de administración temporal, por orden de un ente de control público esta forma especial de administración tiene su marco regulatorio en la Ley 142 de 1994, con la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios; y se remite para propósitos de procedimientos de intervención al Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (...).</p> <p>Es necesario aclarar que el estado con fines liquidatorios de la Compañía no implica una orden de liquidación, sólo es el término que la ley así ha determinado, para los procedimientos de toma de posesión que buscan soluciones y alternativas de mejora sin una limitación temporal, con el propósito de garantizar en el corto, mediano y largo plazo, la prestación del servicio público esencial que presta.</p> <p>La Compañía prepara sus estados financieros bajo el marco técnico de las normas internacionales de información financiera – (...); dicho marco normativo sugiere la aplicación de la NIC 36 – Deterioro del valor de los activos, con el fin de establecer los procedimientos que la Compañía aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. (...)</p> <p>La Compañía, continúa preparando sus estados financieros bajo la Hipótesis de Negocio en Marcha, considerando lo expresado en el Artículo 26 del Decreto 2101 de Diciembre 22 de 2016, (...)</p> <p><u>Formulación de la consulta:</u></p> <p>Al cierre de los estados financieros con corte en diciembre de 2017, la Compañía no tiene planes de negocios a largo plazo, debido a que se encuentra en la etapa de formulación y evaluación de todas las alternativas de recuperación, dicho análisis está cubierto por el procedimiento de intervención mencionado en el literal b) de los antecedentes anteriormente expuestos; en el cuál, se considera que no existe una limitación temporal de las intervenciones de empresas de servicios públicos en la modalidad “con fines liquidatorios”, para presentar y modelar todas las alternativas financieras para su recuperación financiera o para la llegada de nuevos inversionistas, aclarando que la falta de estos planes de negocios no significa que se pueda interpretar como una hipótesis de que no existe negocio en marcha.</p> <p>Consulta No. 1: Ante el requerimiento de la NIC 36, de evaluar la recuperabilidad de sus activos por su utilización (valor de uso), es necesario medir el deterioro de los mismos a través de flujos de caja descontados; considerando que por la incertidumbre en la que se encuentra la compañía los planes se tienen para un período de 2 años y la norma solicita como mínimo 5 años. ¿A través de que método podemos determinar la medición de los activos al final del período sobre el que informa?</p> <p>La NIC 36 no presenta alternativas por las diversas variables “atípicas” en las que se encuentra la Compañía, con relación a la medición de sus activos a través del cálculo del deterioro; dado que es “estricta” con las condiciones de la compañía debe reconocer tal deterioro; sin embargo, la norma UsGaap ASU-Topic 205, refleja alternativas suficientes con relación al cálculo de deterioro para una Compañía cuya liquidación sea inminente, que no es nuestro caso.</p> <p>Consulta No. 2: ¿Es posible referirnos a la norma bajo USGAAP anteriormente mencionada para determinar el deterioro de los activos?”</p>



Respuesta

El importe de deterioro de los activos debe ser medido aplicando las directrices establecidas en la NIC 36 Deterioro de valor de los activos, que forma parte del anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, modificado por otras normas que lo adicionan, modifican o sustituyen.

En ella se establece la obligación de evaluar, al final de cada periodo, la existencia de algún indicio de deterioro de valor de algún activo o unidad generadora de efectivo (ver NIC 36 párrafos 9 al 12), ahora si la entidad considera la existencia de un indicador de deterioro respecto de un activo o unidad generadora de efectivo, deberá medir el importe recuperable de dicho activo o unidad generadora de efectivo, el cual corresponde con el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso (ver NIC 36 párrafo 18).

Las siguientes definiciones describen el valor de uso y el valor razonable:

- **El valor en uso** es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. Es una medida específica para la entidad y no una medida de mercado (ver NIC 36 párrafo 6).
- **El Valor razonable** es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Ver NIIF 13)

Ahora bien, para el caso expuesto en su consulta, en el que se informa que no existe información objetiva para determinar el valor en uso del activo dada las condiciones de intervención de la entidad, en opinión de este consejo, la entidad deberá estimar el importe recuperable utilizando la otra opción permitida, esto es el valor razonable menos los costos de venta.

Al estimar el valor razonable, podrán utilizarse los distintos enfoques de medición (enfoque de mercado, enfoque de ingreso, y enfoque del costo) referidos en la NIIF 13 Mediciones de

³⁸

Ver: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176164329772&acceptedDisclaimer=true. Consulta realizada el 9 de marzo de 2018.

Valor razonable, además de la Jerarquía del valor razonable establecida en la misma norma.

En relación con la posibilidad de aplicar la norma USGAAP ASU-Topic 205, es necesario que en su consulta se indique con mayor precisión si la referencia realizada es a la posibilidad de aplicar el subtopic 205-40³⁸ que se refiere a las revelaciones de incertidumbres acerca de la capacidad de una entidad de continuar como un negocio en marcha o al topic 205³⁹ que se refiere a la aplicación de la base contable de liquidación.

La base contable de liquidación, tal como se estableció en el decreto 2101 de 2016, aplica solo para las liquidaciones que se formalicen a partir del 1 de enero de 2018, no es aplicable para entidades cuya liquidación no sea inminente.

En este caso se aplicaría lo establecido en la NIC 1, particularmente lo siguiente:

“Hipótesis de negocio en marcha

25 Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.

Quando la gerencia es concedora, al realizar su evaluación, de incertidumbres significativa relacionadas con sucesos o condiciones que pudieran arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres.

Quando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha. (Subrayado nuestro).

26 Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del

³⁹

Ver: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176162385304&acceptedDisclaimer=true. Consulta realizada el 9 de marzo de 2018.



final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso.

Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado.

En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente. (Subrayado nuestro).”

Ahora bien, si la liquidación no es inminente, y los estados financieros se continúan elaborando bajo la hipótesis de negocio en marcha, este Consejo es de la opinión, que para efectos de las

revelaciones requeridas por la NIC 1, antes referidas, si es viable considerar lo establecido en el subtopic 205-40 del FASB, que se refiere a las revelaciones sobre incertidumbres a cerca de la capacidad de una entidad para continuar como un negocio en marcha.

Lo anterior es consistente con lo establecido en el párrafo 12 de la NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores, que permite que al realizar los juicios descritos en el párrafo 10 de esta norma, la gerencia pueda considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11 de la misma norma. (...)



Contador que pasa a ser administrador

Concepto	Pregunta
2018-0695	<i>“¿Un contador público que se ha desempeñado durante dos años como contador en una propiedad horizontal puede pasar a ser directamente administrador de la misma sin ningún periodo de carencia?”</i>

Respuesta

Con relación a la pregunta del consultante, es de anotar que no existe impedimento expreso en el que se prohíba a un contador de una propiedad horizontal aspirar al cargo de administrador. Situación diferente si el contador acepta el cargo o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la entidad donde fue empleado antes de 6 meses de haber dejado el cargo, debido a que el artículo 51 de la Ley 43 de 1990 lo prohíbe expresamente.

Ahora bien, el contador debe ceñirse a lo indicado en el Reglamento de Propiedad

Horizontal y en las disposiciones de la Asamblea General, en caso de que se establezca que la persona que ejerza el cargo de administrador sea diferente a la persona que ejerció el cargo de contador.

De lo contrario, no se considera improcedente que una persona en calidad de contador aspire al cargo de administrador.



Contador externo - funciones

Concepto	Pregunta
2018-0923	<p>“¿Me podrían aclarar cuáles son las funciones de una contadora externa?</p> <p>¿Cuándo renuncia o le terminan el contrato a la contadora externa qué debe entregar si la información contable y el software contable reposan en las instalaciones de la empresa de la cual es contadora?”</p>

Respuesta

(...) ¿(...) cuáles son las funciones de una contadora externa?

Las relaciones entre el contador público y el cliente se deben establecer en el contrato firmado entre las partes, en dicho contrato deben establecerse de forma clara las funciones, obligaciones y entregables a las que se compromete el contador externo frente al usuario de sus servicios.

A modo de ejemplo, se podrían enunciar algunas funciones por parte de un contador público externo cuando es contratado para prestar los servicios como elaborador de información financiera (...):

- diligenciar y mantener actualizados los libros de contabilidad (auxiliares, diario, mayor y balances, inventarios);
- mantener la información contable al día con todos los soportes a través de digitación en un software contable de propiedad de la entidad (preferiblemente) o de propiedad del contador externo;
- elaborar y presentar los estados financieros con sus correspondientes notas, con la periodicidad acordada en el contrato, como mínimo una vez al año según requisitos de la normatividad contable;
- certificar estados financieros de propósito general;
- elaborar informes con destino a la gerencia, junta directiva, consejo de administración u otro órgano similar con la periodicidad acordada entre las partes;
- preparar las declaraciones tributarias nacionales y territoriales con los respectivos anexos relacionados;

- elaboración de la información exógena con destino a las autoridades tributarias;
- elaborar los informes expedidos por los entes de control (superintendencias) en relación con informes financieros e información contable;
- expedir las certificaciones que se requieran con fundamento en los libros de contabilidad;
- las demás que sean pactadas de conformidad con las necesidades del cliente y de acuerdo con la normatividad que deba cumplir la entidad.

Lo anterior, de conformidad con los artículos primero y segundo de la Ley 43 de 1990, (...):

“Artículo 1. (...). Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción (...), está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. (...)

Artículo 2. (...). (...) se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas (...), tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares”.

En consecuencia, en el caso planteado en la consulta, deben revisarse las condiciones acordadas, las cuales deben haberse cumplido hasta la terminación del contrato, en cuanto a: los libros de contabilidad, los estados financieros con sus correspondientes notas, la información para efectos tributarios, y demás asuntos que se hayan acordado. (...)



Contador público - responsabilidad

Concepto	Pregunta
2018-0591	<i>Trabajé en una empresa en el período julio de 2017 a enero de 2018, no preparé los estados financieros del período 2017, estuvo una contadora por honorarios que los elaboró, pero me están llamando para que sea yo quien los firme. ¿Es responsabilidad mía firmarlos así no los haya preparado?</i>

Respuesta

(...) El Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos. (...)

La responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato.

El rol del contador público implica una labor de carácter profesional que en materia de responsabilidad y ética se limita hasta la preparación de la información de manera oportuna, aplicando adecuadamente los nuevos marcos técnicos normativos en materia de información financiera.

No se puede pretender que los servicios del Contador Público sean indefinidos, para ello se deberá determinar fechas de corte para el cierre

y entrega de la información correspondiente (partes adaptadas de la consulta 2018-0470).

La firma de un contador en la información financiera implica:

“que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance”.

Cuando un Contador público firma un estado financiero, debe verificar el cumplimiento de las afirmaciones establecidas en la Ley 222 de 1995, las cuales se encuentran expresadas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 (...) en los párrafos A123 y A124 de la NIA 315, y que corresponden con las siguientes:

Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría	Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo	Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar
Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.	Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.	Exactitud y valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.
Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.	Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y partidas de patrimonio neto que tenían que registrarse.	Integridad: se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.	Valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.	Ocurrencia y derechos y obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.



Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría	Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo	Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar
Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.	Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.	Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.		

En conclusión, si el contador público es requerido para firmar estados financieros, debe pactar las condiciones contractuales que incluyen la forma de realizar su trabajo y los honorarios cobrados,

y debe tomar la información financiera de los libros de contabilidad de la entidad y verificar las afirmaciones solicitadas en la Ley 222 de 1995 y definidas en la NIA 315.



Contador Público

Concepto	Pregunta
2018-0597	<p><i>“(...) Trabajo como persona independiente, hasta el 30 de marzo de 2018 trabajé en una empresa a la cual iba cuatro horas a la semana. El hecho es que la contadora que ingresó les ha manifestado a los propietarios que debo presentarles medios magnéticos de Cali, los cuales los presenté.</i></p> <p><i>Pero ahora también quiere que le presente medios de ICA de Yumbo, los cuales se vencen en Junio dos meses después de mi salida. Adicional al momento de retirarme no tenían NIIF porque no contrataron un asesor y ahora que ya el asesor les entregó, quieren que yo les corrija hasta la declaración de renta y toda la información que no se presentó en NIIF pues al momento de mi retiro no la tenían.</i></p> <p><i>Me pueden indicar ¿cuál debe ser mi proceder, pues de verdad me siento acosada con todos los correos que me envían y hasta en forma amenazante? (...)”</i></p>

Respuesta

(...) el Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos, o que pueda interrumpir la prestación de sus servicios. (...)

No obstante lo anterior, la responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato.

El rol del contador público implica una labor de carácter profesional que en materia de responsabilidad y ética se limita hasta la preparación de la información de manera oportuna y aplicando adecuadamente los nuevos

marcos técnicos normativos en materia de información financiera.

El Representante Legal o quién éste designe, es responsable de entregar las herramientas y los soportes completos para poder presentar la información financiera del periodo.

En el proceso de empalme debe contemplarse dichas falencias en la información, dejarse evidenciadas y asignar a quien defina la Administración para continuar dicha labor.

No se puede pretender que los servicios del Contador Público sean indefinidos, para ello se deberá determinar fechas de corte para el cierre y entrega de la información correspondiente.



Contador público - contrato

Concepto	Pregunta
2018-0260	<p>1. <i>¿Puede el Contador Público firmar Estados Financieros de una Institución Educativa Distrital (IED) sin tener Contrato de Prestación de Servicios?</i></p> <p>2. (...) <i>Las IED deben reportar estados financieros a los fondos de servicios cada tres meses, esto es, el primer informe debe presentarse con fecha de corte a 31 de marzo de 2018, fecha en la cual el contador público no ha firmado contrato de servicios por la asesoría contable del año, porque el Gobierno a través del Ministerio de Educación no ha girado los recursos de gratuidad y las IED no pueden contratar hasta tanto el Ministerio de Educación le haya girado dichos recursos.</i></p> <p><i>La Contraloría Distrital dice que no pueden firmar sin contrato, por lo cual las IED quedan en una encrucijada. Pienso que el contador puede firmar ad honorem esos estados financieros y cuando firme el contrato de servicios puede incluir una cláusula que diga que el primer pago será de "X" cantidad en la cual incluye los meses pendientes de pago de sus honorarios. ¿se puede hacer esto?</i></p>

Respuesta

En relación con la retribución económica que recibe un Contador Público cuando presta sus servicios, el artículo 46 de la Ley 43 de 1990 menciona lo siguiente:

"Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el Contador Público fijará sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancia en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el Contador Público y el usuario". (...)

El Artículo 10 de la Ley 43 de 1990 indica:

"La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas.

Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance (...)"

(...)

En conclusión, si un contador público, por temas presupuestales, no ha suscrito el contrato con la entidad a la cual presta sus servicios, pero ha tenido participación en la preparación y presentación de los estados financieros en los términos establecidos en las normas legales, y puede comprobar que los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera y el desempeño financiero de una entidad según un marco de información financiera, y ha verificado que las afirmaciones contenidas en ellos se han cumplido, que fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, y que han sido preparados bajo el marco de información financiera aplicable; este Consejo no encuentra ninguna norma legal que prohíba certificar junto con el representante legal los estados financieros en calidad de contador público, inclusive así no exista contrato firmado entre las partes.

No obstante lo anterior, se deberán tener en cuenta las amenazas y salvaguardas establecidas en el código de ética en relación con los intereses financieros que podrían afectar sus actuaciones, ya sea como contador de empresa o como contador en ejercicio.



Control de calidad en servicios de outsourcing contable

Concepto	Pregunta
2018-1017	“¿En qué nivel o qué se le aplica a una empresa de outsourcing contable, se aplica la NICC 1 y la NIA 220?, es decir, preparando las contabilidades de sus clientes, o ¿qué aspectos legales o normativos en cuanto a aseguramiento de la información se debe tener en cuenta para el desarrollo de esta labor?”

Respuesta

La Norma de control de calidad, que es de obligatoria aplicación por todos los Contadores Públicos en Colombia, a partir del 1 de enero de 2016, establece lo siguiente:

“Alcance de esta NICC

1. Esta Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de las **auditorías y revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados**. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (Subrayado nuestro)

2. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) contienen normas y orientaciones adicionales, en relación con las responsabilidades del personal de la firma de auditoría relativas a los procedimientos de control de calidad para tipos de encargos específicos. Por ejemplo, la NIA 220⁴⁰ trata de los procedimientos de control de calidad de las auditorías de estados financieros.

3. Un sistema de control de calidad se compone de políticas diseñadas para alcanzar el objetivo establecido en el apartado 11, y de los procedimientos necesarios para implementar y realizar un seguimiento del cumplimiento de dichas políticas.

Aplicabilidad de esta NICC

4. Esta NICC se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad **con respecto a las auditorías y revisiones de estados financieros, así como a otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados**. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir esta NICC dependerán de diversos factores, tales como la dimensión de la firma de auditoría y sus características de funcionamiento

⁴⁰ NIA 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros.

así como de su pertenencia o no a una red.” (Subrayado nuestro) (...)

Objetivo

11. El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

(...)

Elementos de un sistema de control de calidad

17. La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos:

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría.
- Requerimientos de ética aplicables.
- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.
- Recursos humanos.
- Realización de los encargos.
- Seguimiento. “

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables (...).

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión (Ref: Apartado 14)

A1. Esta NICC no exige el cumplimiento de aquellos requerimientos que no resulten aplicables, por ejemplo, en el caso de un profesional ejerciente



individual que no tenga empleados.

Requerimientos de esta NICC tales como los que se refieren a políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo (véase el apartado 31), a las responsabilidades de revisión (véase el apartado 33) y a la comunicación anual de los resultados del seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría (véase el apartado 53) no resultan aplicables si se carece de personal.

Elementos de un sistema de control de calidad (Ref.: Apartado 17) (...).

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A3. Las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales y exhaustivos que en las firmas de auditoría de mayor dimensión.

Objetividad del revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 40)

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión (...).

A50. Cabe la posibilidad de que no resulte factible, en el caso de firmas de auditoría que cuentan con un número reducido de socios, que el socio del encargo no participe en la selección del revisor de control de calidad.

Cuando un profesional ejerciente individual o una firma de auditoría de pequeña dimensión identifiquen encargos que requieren una revisión de control de calidad, se pueden contratar personas externas debidamente calificadas.

Como alternativa, algunos profesionales ejercientes individuales o las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden considerar adecuado recurrir a otras firmas de auditoría para efectuar las revisiones de control de calidad de los encargos.

Cuando la firma de auditoría contrate a personas externas debidamente calificadas, se aplicarán los requerimientos de los apartados 39-41 y las orientaciones de los apartados A47-A48.”

La NIA 220, como se indica en el numeral 2 de la norma de control de calidad será aplicable al realizar auditorías de estados financieros por parte de un contador público que actúa en su calidad de Revisor Fiscal o Contador Público Independiente.

Por ello, si una firma o un profesional ejerciente individual presta únicamente servicios de outsourcing contable, los requerimientos de control de calidad de la NICC1 recaen únicamente sobre la firma de auditoría y su personal, para verificar que ella cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

En este caso no serían aplicables los requisitos de control de calidad para el encargo, dado que la firma que presta los servicios de outsourcing contable, debe designar a un profesional de la Contaduría Pública para que actúa como preparador de los estados financieros, y será este quien firme y certifique en los términos legales los estados financieros, excepto que el encargo con el que se haya comprometido la firma corresponda a una compilación de información (Normas de servicios relacionados – ISRS), en cuyo caso si serían aplicables los requerimientos de control de calidad al Encargo.

Ahora, la forma en que se estructuran los distintos elementos del sistema de control de calidad de la firma podrían diferir de forma significativa entre una firma que solo presta servicios de outsourcing contable y otra que además de ello suscribe servicios de encargos de auditoría o de revisoría fiscal; también pueden haber diferencias importantes si los servicios son prestados en entidades clasificadas en el Grupo 1, 2 o 3, dada la menor complejidad en las actividades de la entidad, su estructura, sus usuarios y las normas de información financiera aplicadas, entre otros.



Convenios con entidades estatales

Concepto	Pregunta
2018-0506	<p><i>“(...) en una empresa en donde se celebran constantemente convenios con el Estado Colombiano, dichos recursos que se generan de estos convenios tienen una finalidad específica por lo cual no se configuran como ingresos propios de la organización, sino que se canalizan en ingresos recibidos para terceros o pendientes de ejecución. La afectación que trae esta operación en los estados financieros es significativa debido al aumento de las partidas del activo y proporcional las del pasivo, y nos deja una incertidumbre financiera, ya que debo reconocer tal operación así no sean del giro ordinario de la empresa.</i></p> <p><i>Ahora bien, es claro que se deben reconocer en los estados financieros de acuerdo a los nuevos marcos normativos pero que (sic) posibilidad puede existir de excluir dichas partidas (Recursos de convenios) en el cálculo de los indicadores financieros ya que generan efecto cero (se reportan en cuenta activo (Banco) y la misma cifra en cuenta pasivo (ingresos recibidos para terceros).</i></p> <p><i>La organización nunca va a recibir utilidades, ni tampoco puede utilizar el disponible de dichos recursos, activos que no puede disfrutar y pasivos que no constituyen deudas corrientes”.</i></p>

Respuesta

(...) La información financiera debe ser suscrita por el representante legal y contador de la entidad, y sobre ella debe certificarse lo siguiente⁴¹:

- Que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, y

- Que las mismas se han tomado fielmente de los libros

Las afirmaciones establecidas en la Ley 222 de 1995, se encuentran expresadas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 (...) en los párrafos A123 y A124 de la NIA 315, son las siguientes:

Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría	Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo	Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar
Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.	Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.	Exactitud y valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.
Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.	Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y partidas de patrimonio neto que tenían que registrarse.	Integridad: se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.	Valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.	Ocurrencia y derechos y obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.

⁴¹ Artículo 37 de la ley 222 de 1995



Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría	Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo	Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar
Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.	Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.	Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.		

No reconocer en los estados financieros los activos y pasivos relacionados con los convenios suscritos con terceros, representa una falta de cumplimiento de las afirmaciones mencionadas en la certificación de los estados financieros y hace que la información no sea relevante, ni que represente fielmente las operaciones y saldos de la entidad a la fecha en la cual se elaboran los estados financieros.

Por otro lado, las Normas de Información Financiera prohíben que la entidad realice desviaciones a las NIIF o NIIF para las PYMES, con el objetivo de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de la entidad ⁴², lo cual se lograría no

reconociendo los convenios con terceros para mejorar indicadores financieros.

Por último, respecto de la afirmación relacionada con que los convenios firmados con terceros son ingresos recibidos para terceros y no ingresos de la entidad, es importante revisar por cada contrato si dicho convenio con la entidad estatal se ha celebrado como principal o como un simple agente.

Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Se considera que una entidad actúa como agente cuando el monto de su ganancia es predeterminado, ya sea una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente⁴³. (...)

⁴² Tomado del párrafo 2.6 de la NIIF para las PYMES.

⁴³ Tomado del módulo entrenamiento de NIIF para PYMES sección 23

Convenio interempresarial

Concepto	Pregunta
2018-0951	<p><i>En una empresa donde soy Revisor Fiscal, se tiene considerado firmar un convenio interempresarial en el año 2018 el cual bajo las condiciones firmadas tendría aplicación a partir del 9 de enero de 2019.</i></p> <p><i>Dentro de las condiciones, la empresa que vigilo recibirá un valor económico a título de auxilio económico para que sea invertido en adecuaciones.</i></p> <p><i>Como la firma del convenio (el documento como tal) está proyectada para el mes de noviembre del año 2018, me permito consultarle al CTCP si bajo norma NIIF el reconocimiento contable del ingreso (crédito) versus la cuenta por cobrar (débito) el departamento contable y la administración debe realizarla en el año 2018 y como tal debe verse reflejada en los estados financieros del año o cual es el manejo contable que se le debe dar a esta transacción, fundamentada en qué norma.</i></p>

Respuesta

(...) En la consulta se establece la necesidad o no, de reconocer (causar) el contrato suscrito en el mes de noviembre de 2018, respecto de un convenio interempresarial para recibir un auxilio económico que deberá ser utilizado en adecuaciones de la entidad que lo recibe, por lo anterior se hace indispensable determinar si dicho contrato es un contrato pendiente de ejecución.

Al respecto los párrafos 4.56 al 4.58 del marco conceptual emitido por IASB en 2018 (...), menciona lo siguiente respecto de los contratos pendientes de ejecución:

“Contratos pendientes de ejecución

4.56 Un contrato pendiente de ejecución es un contrato, o una parte de un contrato, que está sin realizar en partes iguales—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.

4.57 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados para intercambiar recursos económicos. El derecho y obligación son interdependientes y no pueden separarse.

Por ello, el derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio le son favorables en este momento; tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. Incluir o no un activo o pasivo en los estados financieros depende de los criterios de reconocimiento (véase el Capítulo 5) y de la base de medición (véase el Capítulo 6) seleccionada para ese

activo o pasivo incluyendo, cuando sea aplicable, una prueba para determinar si el contrato es oneroso.

4.58 En la medida en que una parte cumple sus obligaciones del contrato, el contrato deja de estar pendiente de ejecutar. Si la entidad que informa cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por un derecho a recibir un recurso económico.

Ese derecho es un activo. Si la otra parte cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por una obligación de transferir un recurso económico. Esa obligación es un pasivo” (lo subrayado es nuestro).

De acuerdo con lo anterior, este Consejo considera que el convenio interempresarial donde se promete realizar un auxilio económico a una entidad para realizar adecuaciones, aunque crea una expectativa válida de obtener un derecho por cobrar, y también crea un pasivo relacionado con la condición interpuesta por quien entrega el auxilio; es un contrato pendiente de ejecución.

En este orden de ideas, la entidad a la fecha de cierre de los estados financieros, no ha cumplido con la obligación interpuesta en el convenio de realizar adecuaciones porque no ha recibido el auxilio prometido en el convenio empresarial, lo que sustenta la existencia de un contrato pendiente de ejecución.

De acuerdo con la información suministrada y considerando que se trata de un contrato



pendiente de ejecución, este Consejo considera que el auxilio económico para realizar adecuaciones por recibir en el año 2019, no debe reconocerse como una cuenta por cobrar, ni a su vez como un pasivo por donaciones con restricciones (ingresos diferidos) debido que se trata de un contrato pendiente por ejecutar, sin embargo y en caso de ser material, se recomienda revelar en las notas dicho compromiso.

No obstante, lo anterior si alguna de las partes ha cumplido alguno de sus compromisos el contrato no podría considerarse un contrato pendiente de ejecución, por ejemplo, si los recursos ya fueron transferidos o se dio inicio a las obras; en este caso se aplicará lo establecido en la NIC 20 o en la sección 24 de la NIIF para las PYMES, tal como resulte pertinente, considerando el Grupo en el que haya sido clasificada la entidad. (...)



Combinación de negocios – estado de resultados

Concepto	Pregunta
2018-0760	<p><i>(...) El primero de septiembre de 2017, una compañía, en adelante la adquirente, realizó la compra del 100% de las acciones de otra empresa, en adelante la adquirida, (...).</i></p> <p><i>Como consecuencia de la operación anterior (...), se configura la situación de subordinación entre la adquirente y la adquirida y por ello, la adquirente se obliga a la presentación de Estados Financieros Consolidados con corte a 31 de diciembre de 2017, (...)</i></p> <p><i>Durante el año 2018, (...) marzo de 2018, (...), la adquirente absorbe mediante fusión a la adquirida, la cual esta última se disuelve sin liquidarse.</i></p> <p><i>Dada la autorización anterior y luego de haber cumplido los trámites necesarios (...), la adquirente procede a realizar la incorporación de los saldos finales de la adquirida a 30 de junio de 2018, de sus cuentas de balance y estado de resultados, configurando así el proceso de absorción de la subordinada y consolidando todos sus saldos.</i></p> <p><i>Durante las revisiones del cierre financiero del mes de Julio, nuestros auditores (...) argumentan que en los procesos de fusión se debe hacer incorporación de saldos de balance, pero las cifras acumuladas en el estado de resultados de la adquirida se deben cancelar y reflejar como resultado acumulado en las cuentas de patrimonio de la adquirente.</i></p> <p><i>Dado los antecedentes anteriormente expuestos y como parte de nuestra preparación del cierre de año fiscal y financiero 2018, acudimos ante ustedes (...), para consultar sobre la procedencia de tal solicitud (...) para entender si dicha exigencia de incorporación de saldos es procedente o debemos mantener el proceso actual de absorción total de las partidas contables de la adquirida.</i></p>

Respuesta

(...) Teniendo en cuenta que la adquirente ha adquirido una compañía, y que posteriormente la fusiona, que en la fusión (art. 172 c. c. cio.) la sociedad se disuelve sin liquidarse, y la sociedad absorbente adquiere los derechos y obligaciones de la compañía absorbida, será necesario tener en cuenta las siguientes consideraciones respecto de la emisión de estados financieros:

Consideraciones sobre estados financieros separados (en la fecha de corte después de la fusión)

- Aprobada y realizada la fusión, deben incorporarse los activos, pasivos y patrimonio de la anterior entidad, sin incorporar las cuentas de resultados de la entidad que desaparece. De acuerdo con lo anterior, las nuevas operaciones serían incorporadas en el estado de resultados a partir de la fusión;
- Debe darse de baja la inversión registrada en la entidad fusionada (que desaparece sin liquidarse) y debe dejarse de aplicar el

método de participación sobre dicha inversión, y

- La fusión no puede generar ninguna plusvalía por tratarse de una fusión reorganizativa sobre una entidad previamente controlada.

Consideraciones sobre estados financieros consolidados (en la fecha de corte después de la fusión)

Con respecto al estado financiero consolidado, la fusión no debe tener ningún efecto, es decir debe incorporarse la totalidad de las operaciones del periodo cuando ocurrió la fusión (antes y después), junto con los ajustes por la combinación de negocios de cuando se adquirió el control de la entidad. Sin embargo, la fusión no puede generar ninguna plusvalía por tratarse de una fusión reorganizativa sobre una entidad previamente controlada.

Además, el Artículo 173 del Código de Comercio específica que dentro del compromiso de fusión



se hará una discriminación de activos y pasivos, hecho que refuerza la afirmación anterior, de que en la fusión solo se tendrán en cuenta los activos y pasivos de la entidad adquirente.

A continuación, los Artículos 172 y 173 del Código de Comercio que hablan sobre el tema en referencia:

“Artículo 172. fusión de la sociedad-concepto habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

Artículo 173. aprobación y contenido de la fusión de sociedad. Las juntas de socios o las asambleas aprobarán, con el quórum previsto en sus estatutos para la fusión o, en su defecto, para la disolución

(...)

anticipada, el compromiso respectivo, que deberá contener:

- 1) Los motivos de la proyectada fusión y las condiciones en que se realizará;*
- 2) Los datos y cifras, tomados de los libros de contabilidad de las sociedades interesadas, que hubieren servido de base para establecer las condiciones en que se realizará la fusión;*
- 3) La discriminación y valoración de los activos y pasivos de las sociedades que serán absorbidas, y de la absorbente;*
- 4) Un anexo explicativo de los métodos de evaluación utilizados y del intercambio de partes de interés, cuotas o acciones que implicará la operación, y*
- 5) Copias certificadas de los balances generales de las sociedades participantes”*



Corrección de estados financieros de una microempresa

Concepto	Pregunta
2018-0037	<p><i>(...) Desde el año 2012 he venido informado (...), que los siguientes registros contables, realizados durante los años 2011 a 2016, no son adecuados (...):</i></p> <p><i>La cartera vencida la provisionan en base a las normas de la legislación tributaria (...). Nunca ha habido una política de provisión contable de la cartera. La cartera año tras año aumentaba debido a la demora de unos procesos ejecutivos desde el 2007. Algunas veces la disminuían contra excedentes acumulados del patrimonio por trabajos internos de los deudores (por concepto de mantenimientos al edificio) (...)</i></p> <p><i>La causación de los intereses de mora por cartera vencida la llevaron desde el 2005 hasta el 2014 a “cuentas por cobrar” contra “pasivos estimados y provisiones –para contingencias” antes del 2005 los registraban en ingresos del estado de resultados, (...)</i></p> <p><i>El fondo de imprevistos lo considera la administración un “pasivo de reserva” por lo que lo contabilizan en la cuenta del pasivo “pasivos estimados y provisiones – provisiones diversas” contra “gastos” en el estado de resultados. (...)</i></p> <p><i>La revisoría fiscal la ejerce desde el 2005 un administrador de empresas, no un profesional con el título de contador (...).</i></p> <p><i>La administración no ha dado cumplimiento a estas disposiciones porque:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. El fondo de imprevistos no es un pasivo es un ingreso al edificio (...)</i> <i>2. Los intereses de mora que se causan por cartera vencida no son deudas sino ingresos (...)</i> <i>3. La provisión de cartera no está técnicamente justificada ni en la normatividad anterior ni en la nueva. (...)</i> <p><i>(...) La consulta que les hago de manera respetuosa es la siguiente: (...) se puede solicitar a la administración:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. que los estados financieros al 31 de diciembre de 2014, 2015 y 2016 los reexpresen retroactivamente haciendo las reclasificaciones, ajustes y correcciones que sean del caso para que reflejen fielmente la situación financiera del edificio de esos años, y</i> <i>2. que le presenten de nuevo a la Asamblea General del 2018 los estados financieros de los años 2015 y 2016 reexpresados, según el numeral anterior, para su aprobación. (...)</i>

Respuesta

(...) Fecha de presentación de los primeros estados financieros

Una entidad clasificada en el Grupo tres, debió haber preparado sus primeros estados financieros al cierre de diciembre 31 de 2015, y los últimos estados financieros preparados según el Decreto 2649 de 1993 deberían ser los preparados al 31 de diciembre de 2014.

Por lo tanto, los libros oficiales debieron ser ajustados el 1 de enero de 2015, para incorporar las diferencias presentadas entre el patrimonio incorporado en los estados financieros del 31 de

diciembre de 2014 (últimos estados financieros preparados según el marco anterior), y el estado de situación financiera y el estado de resultados que fue elaborado con fundamento en el nuevo marco técnico al final del período de transición esto es al cierre de diciembre 31 de 2014. En la consulta 2014-0577, el CTCP se refirió a la forma de realizar dicho ajuste.

En conclusión, si la entidad presentó estados financieros al cierre del 31 de diciembre de 2015, con fundamento en el marco de principios del Decreto 2649 de 1993, esto representaría una desviación de las disposiciones legales, que



exigen la aplicación del nuevo marco técnico a partir del 1 de enero de 2015. En la consulta 2017-0756 el CTCP también se refirió a los efectos de aplicar un marco técnico diferente del requerido en las disposiciones legales.

Consultas similares han sido aclaradas por parte del CTCP con los números 2017-0756, y 2017-0749 sobre la aplicación de un marco contable diferente al que corresponde, (...).

Provisión de cuentas por cobrar

Las directrices para determinar el importe del deterioro de las cuentas por cobrar para una entidad del Grupo 3, son las contenidas en los párrafos 2.34 a 2.36 del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015:

“Deterioro y valor recuperable

Reconocimiento

2.34 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una microempresa evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro o de recuperación del valor de los activos, de que trata esta norma. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la microempresa reconocerá inmediatamente en cuentas de resultado una pérdida por deterioro del valor.

2.35 La microempresa medirá la pérdida por deterioro del valor de la siguiente forma: la pérdida por deterioro es la diferencia entre el valor en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del valor (que podría ser cero) que ésta recibiría por el activo si se llegara a vender o realizar en la fecha sobre la que se informa.

Reversión

2.36 Si en periodos posteriores se disminuye la cuantía de una pérdida por deterioro del valor y la disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento inicial del deterioro, la microempresa revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad. La recuperación del deterioro de valor no puede llevar el valor del activo a un monto neto en libros superior al que hubiera tenido, si no hubiera sufrido ese deterioro. La microempresa reconocerá inmediatamente el monto de la reversión en las cuentas de resultado”.

Intereses moratorios

Los registros de intereses moratorios deben afectar las cuentas de resultados, sin perjuicio de que al cierre de período sean sometidas a la evaluación de deterioro, prevista en el punto anterior. Con respecto a este tema el numeral 7.5 del marco técnico del Grupo 3, y el Art. 30 de la Ley 675 de 2001 establece lo siguiente:

Anexo 3 Decreto 2420 de 2015

“7.5 La microempresa debe efectuar la causación de los intereses pendientes de cobro, registrándolos en el estado de resultados y afectando la respectiva cuenta por cobrar por intereses”.

Además, el Art. 30 de la Ley 675 de 2001 indica lo siguiente:

“Artículo 30. incumplimiento en el pago de expensas. El retardo en el cumplimiento del pago de expensas causará intereses de mora, equivalentes a una y media veces el interés bancario corriente, certificado por la Superintendencia Bancaria, sin perjuicio de que la asamblea general, con quórum que señale el reglamento de propiedad horizontal, establezca un interés inferior”.

Fondo de imprevistos

Frente al tema del fondo de imprevistos, el consultante manifiesta que en el año 2016, se está registrado como un pasivo contingente. El fondo de imprevistos NO se debe reconocer como un pasivo, por ende, es necesario corregir la forma de registro de este. Para mayor ilustración véanse los conceptos (...) CTCP 2016-0318 y 2017-0749 numeral tercero, y lo descrito en la Orientación Técnica No. 15, (...)

Revisor Fiscal en Copropiedades de uso residencial

Según el parágrafo del Art. 207 del Código de Comercio en las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este Artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.

El Artículo 56 de la Ley 675 de 2001 establece la obligatoriedad de Revisor Fiscal que sea contador público, titulado con matrícula profesional vigente, para los conjuntos de uso comercial o mixto, y a voluntad de la asamblea de copropietarios para los conjuntos de uso residencial. (...)

Además, el Artículo 215 del Código de Comercio, establece que solo el contador público puede ejercer como Revisor Fiscal.

*“Artículo 215. requisitos para ser revisor fiscal-restricción. **El Revisor Fiscal deberá ser contador público.** Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones.*



Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del Artículo 12 de la Ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes”. (Negrilla fuera del texto)

Teniendo en cuenta lo descrito en el Artículo 56 de la Ley 675/2001 y en el Artículo 216 del Código de Comercio, el administrador de empresas no puede ejercer como Revisor Fiscal, así sea nombrado voluntariamente por la PH de tipo residencial. Caso contrario sería como administrador de empresas sea nombrado como fiscal de las operaciones de la PH, ante lo cual no existe restricción al respecto.

En conclusión, en una copropiedad de uso residencial podría nombrarse como Revisor Fiscal a una persona que no tenga la calidad de Contador Público, el cual cumplirá las funciones señaladas en los estatutos o asignadas por la Asamblea. No obstante, el Revisor Fiscal que no tiene la calidad de contador, estaría inhabilitado para certificar y dictaminar estados financieros, dado que para ejercer esta actividad si se requiere la calidad de contador público.

Políticas contables

El CTCP se refirió al tema en el concepto 2017-0627. Tratándose de una empresa del Grupo tres, los requerimientos del marco técnico normativo debieron ser aplicados a partir del 1 de enero de 2015.

Errores cometidos en los estados financieros

El anexo tres del Decreto 2420 de 2015 (...) establece las directrices para el reconocimiento de errores de periodos anteriores. Al respecto establece:

“Correcciones de errores de periodos anteriores

2.39 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una microempresa correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y

b) podría razonablemente se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

2.40 efecto de las correcciones de errores anteriores. Se reconocerá en resultados en el mismo periodo en que el error es detectado. La microempresa deberá revelar la siguiente información: a) naturaleza del error y, b) el monto de la corrección para cada rubro en los estados financieros”.

Por lo tanto, a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco normativo, esto es 1 de enero de 2015, los errores de ejercicios anteriores se reconocen contra el estado de resultados en el período en el cual fueron advertidos.

Esta directriz no aplica para los errores cometidos en el estado de situación financiera de apertura y en los ajustes realizados al inicio del período de aplicación del nuevo marco normativo.

La orientación técnica No. 1 contabilidad para los nuevos marcos normativos, contiene directrices para la reexpresión de los estados financieros, en el apartado que se refiere a los “cambios en políticas contables y correcciones de errores”.

Asimismo, no será válida la firma y dictamen del actual Revisor Fiscal que no cumple con la condición de ser contador público.

Corrección de estados financieros y ESFA

Concepto	Pregunta
2018-0133	<p>(...) Desde el año 2012 he venido evidenciando a la administración una serie de desviaciones (...), tales como:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Provisionar según las normas de la legislación tributaria2. Causar los intereses como un pasivo y no como un ingreso3. Reconocer el fondo de imprevistos como un pasivo4. Acreditar cuentas por cobrar contra reservas <p>(...) A la fecha no ha sido posible que hagan las correcciones a los estados financieros a 31 de diciembre de los años 2011 en adelante. (...)</p> <p>(...) puedo solicitar a la administración que los estados financieros al 31 de diciembre de 2014 (realizado el ESFA al 1 de enero de 2014), 2015 y 2016 los reexpresen retroactivamente haciendo las reclasificaciones, ajustes y correcciones que sean del caso para que reflejen fielmente la situación financiera del edificio de esos años, y los presenten de nuevo a la Asamblea General del 2018 para su aprobación. (...)</p>

Respuesta

(...) Para responder la pregunta anterior es importante mencionar dos conceptos:

Concepto 1, reexpresión de estados financieros, la reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca (párrafo 5 NIC 8, (...)).

Concepto 2, reexpedición de los estados financieros, la reexpedición de los estados financieros ocurre cuando el máximo órgano de la entidad decide no aprobar los estados financieros, o cuando una entidad de control ordena volverlos a presentar ante el público. (...)

Tal como se expresó en la respuesta a su consulta anterior 2018-0037, las entidades clasificadas en el grupo tres (...) no tienen la opción de reexpresar los estados financieros por efectos de errores presentados en los estados financieros de periodos anteriores, es decir los errores se corrigen en el momento en que se encuentran, con efecto en el resultado del período en el cual fueron advertidos, con su correspondiente revelación al respecto, de acuerdo a lo establecido en el párrafo 2.40 del capítulo dos, del anexo tercero, del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

El anexo tres del Decreto 2420 de 2015 (...)

establece las directrices para el reconocimiento de errores de periodos anteriores, (...):

“Correcciones de errores de periodos anteriores

2.39 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una microempresa correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y

b) podría razonablemente se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

2.40 efecto de las correcciones de errores anteriores. Se reconocerá en resultados en el mismo periodo en que el error es detectado. La microempresa deberá revelar la siguiente información: a) naturaleza del error y, b) el monto de la corrección para cada rubro en los estados financieros” (Negrilla y subrayado por fuera del texto)

En conclusión, las entidades correspondientes al grupo tres (microempresas) no se encuentran obligadas a reexpresar los estados financieros, debiendo reconocer los ajustes en los estados financieros en la fecha en la cual se detectó que el nuevo marco normativo no se había aplicado. (...)



Costos en contratos de construcción

Concepto	Pregunta
2018-0177	<p><i>“Somos una empresa que construye un proyecto por primera vez y tenemos las siguientes inquietudes con referencia a los costos:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. Se construye una sala de ventas y se genera la publicidad para vender el proyecto al igual que el estudio de mercado (¿es un inventario (...) o gasto?)</i> <i>2. Se contrata un abogado para estructurar el tema jurídico y tributario del proyecto (¿es un inventario (...) o gasto?)</i> <i>3. La contabilidad inicialmente cuando se formó la empresa se contrata por un valor mínimo y al iniciar el proyecto se pactó incrementar el servicio hasta la terminación del mismo (¿es un inventario (...) o gasto?)</i> <i>4. Los intereses del crédito constructor son como su nombre lo indica para el proyecto en construcción (¿es un inventario (...) o gasto?)</i> <i>5. La nómina de personal dedicado exclusivamente a la supervisión y administración del proyecto (¿es un inventario (...) o gasto?).</i> <p><i>Todos los costos mencionados, y al igual que los costos directos de construcción cuando se consideran atribuibles y medibles para el proceso de construcción, teniendo en cuenta que son parte del presupuesto para definir el valor de venta de las unidades inmobiliarias.”</i></p>

Respuesta

(...) La contabilidad de una empresa constructora puede observarse teniendo en cuenta dos circunstancias:

- **Si, la obligación de desempeño es la de prestar el servicio de construcción** de acuerdo con las especificaciones pactadas en el contrato, por parte del cliente, y el acceso a los bienes y servicios que obtiene el cliente en la medida que se avanza en la prestación del mismo, entonces se debe aplicar las normas de ingresos (NIIF 15, o sección 23 de la NIIF para las PYMES), y se debe realizar la causación del ingreso en la medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño.
- **Si la obligación de desempeño es la de entregar un inmueble previamente pactado** por la empresa constructora en un momento de tiempo determinado, entonces el ingreso se debe reconocer en el momento en que se

satisface dicha obligación, mientras esto ocurre, los costos se deben acumular como inventarios de conformidad con la NIC 2 o la sección 13 de la NIIF para las PYMES.

Para el caso de la consulta, se entenderá que el caso planteado se enmarca, como si la obligación de desempeño es la de entregar un inmueble previamente pactado por la empresa constructora en un momento de tiempo determinado.

Se construye una sala de ventas y se genera la publicidad para vender el proyecto al igual que el estudio de mercado, ¿es inventario o gasto?

Respecto de los importes que no se pueden reconocer como costo de los inventarios, se encuentran los siguientes:

Conceptos	NIC 2 Inventarios	Sección 13 Inventarios
Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de transformación.	Registro como gasto en el estado de resultados.	Registro como gasto en el estado de resultados.
Costos indirectos de administración.	Registro como gasto en el estado de resultados.	Registro como gasto en el estado de resultados.



Conceptos	NIC 2 Inventarios	Sección 13 Inventarios
Costos relacionados con la venta de los inventarios	Registro como gasto en el estado de resultados.	Registro como gasto en el estado de resultados.
Costos de la financiación para la construcción de los inventarios.	Si es un activo apto se reconoce como mayor valor del inventario, en caso contrario se reconoce como gasto en el estado de resultados.	Registro como gasto en el estado de resultados.

(...) los gastos relacionados con la venta de un proyecto de construcción deben reconocerse como gasto en el estado de resultados, a menos que, por ejemplo, la sala de ventas haga parte de las áreas comunes que hacen parte del proyecto y son requisito para cumplir las obligaciones de desempeño con los compradores.

Se contrata un abogado para estructurar el tema jurídico y tributario del proyecto, ¿es inventario o gasto?

La entidad debe analizar, si el concepto de pagos al abogado para estructuración del proyecto hace parte de los costos indirectos de administración, o si por tratarse de un costo específico relacionado con el proyecto se puede tratar de un costo administrativo directo y podría hacer parte de los inventarios del proyecto, lo anterior es un tema de juicio profesional.

Sobre los costos realizados antes del inicio del proyecto, lo invitamos a consultar la NIC 38, intangibles, párrafo 69 literal a, donde se menciona que los gastos de establecimiento (costos de puesta en marcha de las operaciones, tales como gastos legales y administrativos) se deben reconocer como un gasto (...).

La contabilidad inicialmente cuando se formó la empresa se contrata por un valor mínimo y al iniciar el proyecto se pactó incrementar el servicio hasta la terminación del mismo, ¿es inventario o gasto?

Igual que el análisis del punto, dos, respecto del análisis acerca de si los costos de contratar la contabilidad hacen parte de los costos indirectos de administración, o si se trata de un costo específico relacionado con el proyecto, se puede tratar de un costo administrativo directo.

Los intereses del crédito constructor son como su nombre lo indica para el proyecto en construcción, ¿es inventario o gasto?

De conformidad con la NIC 23, costos por préstamos, si la construcción del proyecto (inventario) cumple las condiciones de un activo apto, se deben reconocer como mayor valor de los inventarios, pero si la entidad aplica la NIIF para las PYMES (sección 25) entonces se debe reconocer como un gasto del periodo.

La nómina de personal dedicado exclusivamente a la supervisión y administración del proyecto, ¿es inventario o gasto?

Es bastante probable que los costos administrativos directos (supervisión y administración del contrato) puedan hacer parte del inventario de la entidad, debido que se tratan de actividades necesarias para la producción de inventarios (construcción de inmuebles para la venta), sin embargo, solicitamos al elaborador de estados financieros realizar juicio profesional al respecto.

(...) a partir del 1 de enero de 2015, las normas del Decreto 2649 de 1993 quedaron sin vigencia, dado que estas normas fueron reemplazadas por los marcos técnicos (...), referidos en el Decreto 2420 de 2015.

Por lo tanto, para determinar la forma adecuada de contabilización de los costos y gastos de un proyecto de construcción, primero se deberá establecer el marco técnico en el que se clasifica la entidad y posteriormente, en su contabilidad y en los estados financieros de propósito general, se aplicarán los requerimientos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación previstos en ese marco.



Criptomonedas (CA)

Concepto	Pregunta
2018-0416	<p><i>¿Cuáles son las normas de contabilidad aplicables en el Estado colombiano, para que el contador público y el Revisor Fiscal, deben tener en cuenta para asumir la inscripción de la contabilidad y la revisión de la misma, si atienden la asesoría y el registro contable compañías colombianas y extranjeras, ya sean sociedades comerciales como establecimientos de comercio, cuando su objeto social se desarrolla con criptomonedas o alrededor de los bienes y servicios que se utilizan para el uso y transacción de las mismas?</i></p> <p><i>¿Cuáles son los procedimientos de registro y revisión de la contabilidad, que deben tener en cuenta los contadores públicos y revisores fiscales, a la hora de abordar un sistema contable en empresas o establecimientos de comercio que usan o transan con criptomonedas o bienes y servicios que se utilizan para su operación?</i></p> <p><i>¿Cuáles son las justificaciones que se deben tener en cuenta por parte de contadores y revisores fiscales, sobre el registro y revisión de la contabilidad de empresas o establecimientos de comercio que usan o transan con criptomonedas o bienes y servicios que se utilizan para su operación?</i></p>

Respuesta

(...) Con base en el documento técnico de trabajo del 6 de octubre de 2017 escrito por Carlos A. Arango Arango y Joaquín F. Bernal-Ramírez publicado por el Banco de la República denominado Criptomonedas (CM), *“la regulación colombiana no hace mención explícita a los negocios asociados con criptomonedas”*.

Sin embargo, existen aclaraciones oficiales que señalan los límites y restricciones de la legislación vigente, que son las siguientes:

“El Banco de la República en el Comunicado de Prensa del 1 de abril de 2014, y en Respuestas a derechos de petición, la autoridad monetaria ha señalado que:

- 1- *El peso colombiano (billetes y monedas) es la unidad monetaria y unidad de cuenta del país, siendo el único medio de pago con poder liberatorio ilimitado.*

El comunicado de prensa advierte:

“El Banco de la República se permite informar que:

La única unidad monetaria y de cuenta en Colombia es el peso (billetes y monedas) emitido por el Banco de la República”.

Así mismo, en las Respuestas a peticiones se ha expresado lo siguiente:

“Conforme a lo dispuesto en el Artículo 6 de la Ley 31 de 1992, la unidad monetaria y unidad de cuenta de Colombia es el peso emitido por el Banco de la

República. Por su parte, el artículo 8 de la citada ley señala que la moneda legal, que está constituida por billetes y moneda metálica, debe expresar su valor en pesos, de acuerdo con las denominaciones que establezca la Junta Directiva del Banco de la República, y constituye el único medio de pago de curso legal con poder liberatorio ilimitado”.

- 2- *Las CM no son reconocidas como una moneda en Colombia:*

El comunicado de prensa advierte:

“El bitcoin no es una moneda en Colombia y, por lo tanto, no constituye un medio de pago de curso legal con poder liberatorio ilimitado. No existe entonces obligatoriedad de recibirlo como medio de cumplimiento de las obligaciones.

Así mismo, en Respuestas a derechos de petición se ha expresado lo siguiente:

“Ninguna moneda virtual incluyendo el Bitcoin ha sido reconocida como moneda por el legislador ni por la autoridad monetaria. En la medida en que no constituye un activo equivalente a la moneda de curso legal, carece de poder liberatorio ilimitado para la extinción de obligaciones.”

3. *Las CM son activos que no son reconocidos por el régimen cambiario como divisas, por lo que no pueden ser utilizadas para el cumplimiento de operaciones de cambio.*

El comunicado de prensa advierte:

“El bitcoin tampoco es un activo que pueda ser considerado una divisa debido a que no cuenta con el



respaldo de los bancos centrales de otros países. En consecuencia, no puede utilizarse para el pago de las operaciones de qué trata el Régimen Cambiario expedido por la Junta Directiva del Banco de la República”

Así mismo, en Respuestas a derechos de petición se ha expresado lo siguiente:

Adicionalmente, estos instrumentos no se caracterizan por su alta liquidez en el mercado, lo que significa que no son fácilmente intercambiables sin restricciones en la forma o montos negociados, circunstancias que no las hacen congruentes con las condiciones señaladas para su consideración como divisa de libre uso por el Fondo Monetario Internacional y el Banco de Pagos Internacionales.

Teniendo en cuenta lo anterior, no está autorizado el uso de monedas virtuales como medio de cumplimiento de las operaciones de cambio de que trata la Resolución Externa No. 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República (R.E. 8/00)”

4. Los Intermediarios del Mercado Cambiario no han sido autorizados para emitir o vender CM.

En respuestas a derechos de petición se ha expresado lo siguiente:

“Las entidades financieras y del mercado de valores que actúan como Intermediarios del Mercado Cambiario no han sido autorizadas, en dicha condición, para emitir o vender Bitcoin, conforme a lo señalado en el Artículo 59 de la R.E. 8/00 y en la Circular reglamentaria DCIN 83 del Banco. Se advierte, adicionalmente que estas entidades son las únicas autorizadas para efectuar giros o remesas de divisas desde o hacia el exterior y realizar gestiones de cobro o servicios bancarios similares, manejar y administrar sistemas de tarjeta de crédito y de débito internacionales y distribuir y vender tarjetas prepago emitidas por entidades financieras del exterior”.

Por su parte, la **Superintendencia Financiera de Colombia (SFC)** reitera lo indicado por el Banco de la República y ha señalado mediante cartas circulares que:

1. Las entidades vigiladas “no se encuentran autorizadas para custodiar, invertir, intermediar ni operar con estos instrumentos, así como tampoco permitir el uso de sus plataformas para que se realicen operaciones con monedas virtuales”.

2. Las “Monedas Electrónicas- Criptomonedas o Monedas Virtuales” no constituyen un valor en los términos de la Ley 964 de 2005. Por lo tanto, “no hacen parte de la infraestructura del mercado de valores colombiano, no constituyen una inversión válida para las entidades vigiladas, y tampoco sus operadores se encuentran autorizados para asesorar y/o gestionar operaciones sobre las mismas”.

3. Ninguna entidad vigilada está autorizada “para custodiar, invertir, intermediar ni operar con tales

instrumentos, como tampoco para permitir el uso de sus plataformas por parte de los participantes, en lo que se conoce como «Sistema de Monedas Virtuales»”.

4. Se alerta al público en general sobre los riesgos de la tenencia y utilización de CM, incluyendo riesgos de mercado, de lavado de activos, de intercambio y operativos, señalando que:

- Estos instrumentos [...] no están regulados, ni respaldados por ninguna autoridad monetaria o activos físicos, y su aceptación es muy limitada”.

- “Las monedas virtuales no se encuentran respaldadas por activos físicos, por un banco central, ni los activos o reservas de dicha autoridad por lo que el valor de intercambio de las mismas podría reducirse drásticamente e incluso llegar a cero”.

- Las plataformas transaccionales ni comercializadores de las CM se “encuentran regulados por la ley colombiana. Tampoco se encuentran sujetas al control, vigilancia o inspección de esta Superintendencia”. Adicionalmente, se encuentran domiciliadas en múltiples jurisdicciones, “por lo que su regulación y vigilancia también escapa al ámbito de la ley colombiana. Así mismo las contrapartes de las transacciones pueden no estar sujetas a la jurisdicción nacional”.

- Se advierte sobre los peligros en materia de incumplimientos o pérdida de activos debido a riesgos operacionales o robo de cuentas virtuales, entre otros fraudes cibernéticos. Así mismo, sobre la inexistencia de mecanismos para obligar el cumplimiento de las transacciones.

- Corresponde a cada persona conocer y asumir los riesgos inherentes a las operaciones que realicen con CM, pues “no se encuentran amparadas por ningún tipo de garantía privada o estatal, ni sus operaciones son susceptibles de cobertura por parte del seguro de depósito”.

- Las transacciones son anónimas y, por tanto, el uso de CM se “puede prestar para adelantar actividades ilícitas o fraudulentas, incluso para captaciones no autorizadas de recursos”

Las entidades vigiladas deben aplicar las “medidas adecuadas y suficientes con el fin de evitar que sean utilizadas como instrumento para el lavado de activos y/o canalización de recursos hacia la realización de actividades terroristas o para el ocultamiento de activos provenientes de las mismas por la materialización de los riesgos potenciales en el uso de monedas Electrónicas- Criptomonedas o Monedas Virtuales que directa o indirectamente puedan desarrollar”.

Con respecto al reconocimiento, medición y revelación según las Normas Internacionales de Información Financiera, cabe aclarar que no hay



pronunciamientos del IASB sobre el tema, ni este se encuentra en su agenda.

Sin embargo, en el pasado encuentro del Emerging Economies Group realizado en Kuala Lumpur, en mayo de 2018 ⁴⁴, diferentes instituciones contables han planteado al IASB la inclusión de una norma específicamente relacionada con los criptoactivos (CA) y hacen algunos planteamientos para su reconocimiento y medición.

(...) de conformidad con la Ley 1314 de 2009, el proceso de convergencia debe estar alineado con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios, por ello el CTCP, debe permanentemente consultar las posturas internacionales y este tema es de especial interés que requiere entender las posturas de otros países.

A pesar lo mencionado, es necesario hacer un análisis más pormenorizado del tema. En primera instancia, se requiere determinar si las CA se pueden considerar como activos.

Considerando los criterios exigidos por los marcos técnicos para clasificar una partida como activo, parecería ser que en primera instancia lo es, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Al adquirirlas, la entidad obtiene el control sobre un recurso, porque pueden convertirse en efectivo u otros activos.
- Hay probabilidad de beneficios económicos, aunque exista un importante riesgo inherente en la transacción. La probabilidad de beneficios se manifiesta en la obtención de su reembolso y en los eventuales rendimientos que se obtengan por su cambio de valor.
- Hay una medición fiable del valor al inicio, porque es necesario desembolsar fondos específicos para adquirirlas.

Una vez establecido que pueden considerarse como activos, debe definirse de qué tipo de activo se trata. Para el efecto, planteamos las siguientes cinco posibilidades, en consideración de la particularidad de este tipo de transacciones:

1. Efectivo y equivalentes al efectivo.
2. Inventarios.
3. Intangibles.
4. Instrumentos financieros.

⁴⁴ Se puede consultar el enlace siguiente donde se encuentran las ponencias de diferentes organismos

5. Una transacción diferente a las existentes.

Efectivo y Equivalentes al Efectivo

Según el Glosario de Términos de las NIIF, el efectivo se define así: *“efectivo en caja y depósitos a la vista”* y la definición de equivalentes al efectivo dice: *“Inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.”*

De lo anterior, es claro para este Consejo que los criptoactivos no son efectivo y equivalentes al efectivo, considerando que, por un lado, no son moneda de curso legal, no tienen respaldo estatal y no son aceptadas como medio de pago por toda la comunidad, elementos que están ligados a la definición de efectivo y que son recabados por el Banco de la República en los párrafos transcritos atrás, y por otro, no pueden ser equivalentes de efectivo, puesto que no cumplen el criterio de riesgo insignificante de cambio de valor.

Muy por el contrario, los CA han demostrado ser altamente volátiles y han tenido unos cambios de valor tan grandes, que hay temor de una burbuja que pueda desencadenar graves problemas financieros a quienes transan con ellas. Adicionalmente, su fácil convertibilidad también está en entredicho, puesto que se trata de un mercado especializado, no regulado.

Inventario

El párrafo 6 de la NIC 2 dispone:

“Inventarios son activos:

(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;

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

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

Algunos asimilan los criptoactivos con *commodities*, los cuales son inventarios que tienen un precio de referencia y que están sujetos a cambio de valor diariamente.

Como requisito adicional, para ser reconocidas como inventario, requieren costeo e identificación individual. Las condiciones anteriores podrían cumplirse, pero considerarlas como inventario,

internacionales

<https://www.ifrs.org/news-and-events/calendar/2018/may/emerging-economies-group/>



requeriría que la actividad en torno a los CA es la comercialización, lo cual lleva a un manejo especulativo.

Al margen de la regulación que se requeriría para tratar estas transacciones de esta forma, si se consideraran como inventario, tendrían que ser medidas a valor razonable con cambios en resultados, porque el costo no reflejaría las características ni la naturaleza económica de la partida.

Intangible

El párrafo 8 de la NIC 38, define un intangible en los siguientes términos:

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

Si bien es cierto que los criptoactivos no tienen sustancia física y son identificables, no parecen cumplir el criterio de ser no monetarios. Al contrario, su liquidación primaria es el dinero u otro activo financiero, así puedan ser utilizadas para adquirir otros bienes y servicios.

Es decir, los CA no se tienen para recibir un bien o servicio futuro por el valor pagado, sino que, o bien se mantienen buscando su valorización (especulación) o se utilizan para transacciones actuales de compraventa.

Activo Financiero

El literal (c) del párrafo 11 de la NIC 32, define una de las acepciones de activo financiero como:

“un derecho contractual:

(i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o

(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad”.

Los CA parecen cumplir esta definición (que no sea efectivo). En esencia, se trata de un acuerdo por el cual se entrega una cantidad de dinero a cambio de otra cantidad en las monedas virtuales.

En ese intercambio, el comprador recibe las CA que implican un derecho contractual a recibir efectivo. Si se trata de un activo financiero, entonces habría que establecer su clasificación.

En opinión de este Consejo, su medición debe ser al valor razonable y sus cambios deben ser en resultados, porque para que fueran al ORI, tendría que tratarse de un instrumento de deuda sobre el cual existiera un modelo de negocio que

consista en esperar el recaudo de los flujos originalmente pactados, lo cual no aplica para este tipo de elementos.

Habiendo un precio público, el tratamiento sería similar tanto para el grupo 1 como para el 2. El grupo 3, también podría hacerlo de esta manera, aunque puede usar el costo como base de medición.

De ser tratadas como activos financieros, los CA deben ser objeto de revelaciones detalladas para explicar al lector la naturaleza de la transacción y los riesgos a los que está sometida la entidad por realizar este tipo de transacciones.

Adicionalmente, dadas sus implicaciones en términos de riesgo, deben ser objeto de un párrafo de énfasis del Revisor Fiscal, explicando las circunstancias que rodean las transacciones efectuadas y los riesgos financieros, jurídicos y operativos a los que se expone una entidad que transe con CA.

Vale la pena señalar que a pesar de que hay una falta de reconocimiento legal, en Colombia, existen leyes impositivas y regulaciones antilavado de dinero.

En otras palabras, El Banco de la República, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y otras autoridades gubernamentales tienen definiciones y puntos de vista diferentes sobre las monedas digitales mientras que las NIIF aún no tienen una definición clara.

Dado lo anterior, es justo decir que, como medio de intercambio, las monedas digitales aún no logrado una aceptación generalizada, y claramente no cuentan con el respaldo del Banco de la República, o reconocido como moneda de curso legal.

Por lo tanto, es difícil concluir que, en la actualidad, las monedas digitales cumplan con la definición de efectivo, referida en la NIC 32.

Es importante resaltar que al no estar regulada y no contar con respaldo de los bancos en Colombia, ni ser reconocidas para efectos legales, podrían generarse contingencias y altos riesgos de pérdida para la entidad, en caso de reclamaciones frente a las distintas autoridades colombianas, o por la ocurrencia de un delito.

¿Cuáles son los procedimientos de registro y revisión de la contabilidad, que deben tener en cuenta los contadores públicos y revisores fiscales, a la hora de abordar un sistema contable en empresas o establecimientos de



comercio que usan o transan con criptomonedas o bienes y servicios que se utilizan para su operación?

¿Cuáles son las justificaciones que se deben tener en cuenta por parte de contadores y revisores fiscales, sobre el registro y revisión de la contabilidad de empresas o establecimientos de comercio que usan o transan con criptomonedas o bienes y servicios que se utilizan para su operación?

(...) El (...) Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, dice así:

“Artículo 2º El presente decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del grupo 1, y a las entidades del grupo 2 que tengan más de 30.000 (...) (smlmv) de activos o, más de 200 trabajadores, (...), así como a los revisores fiscales (...). (...).”

Parágrafo. Los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en este artículo continuarán aplicando los procedimientos de auditoría previstos en el marco regulatorio vigente y sus modificaciones, y podrán aplicar voluntariamente las NAI descritas en los Artículos 3 y 4 de este decreto.”

Así mismo, los numerales 2 al 8 de la NIA 240, (...), establecen:

“Características del fraude

2. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.

3. Aunque “fraude” es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal. (Ref.: Apartado A1-A6)

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

4. Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que éste se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la

probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de crear una cultura de honestidad y

comportamiento ético, que puede reforzarse mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por los responsables del gobierno de la entidad incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como intentos de la dirección de manipular los resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos y de la rentabilidad de la empresa tengan los analistas.

Responsabilidad del auditor

5. El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.

6. Como se indica en la NIA 200, los posibles efectos de las limitaciones inherentes son especialmente significativos en el caso de incorrecciones debidas a fraude. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error.

Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión.

La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas.

Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error.

7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección



normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

8. En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de la presente NIA se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección (...).

Así mismo, la NIA 315 *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material* mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, en el literal A19, enuncia:

A19. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político.

Las siguientes son ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta:

- Principios contables y prácticas sectoriales específicas.
- Marco normativo en el caso de un sector regulado.
- La legislación y regulación que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, incluidas las actividades de supervisión directa.
- Régimen fiscal (societario y otro).
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

De igual manera, la NIA 706 *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, manifiesta:

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

6. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la cuestión no se presenta de forma materialmente incorrecta en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros. (Ref.: Apartados A1-A2)

7. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:

(a) lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión;

(b) utilizará el título "Párrafo de énfasis" u otro título apropiado;

(c) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión; e

(d) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref.: Apartados A3-A4)

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas 2 y 3, en nuestra opinión, será responsabilidad de los preparadores de la información el aplicar los lineamientos técnicos normativos que le competan de acuerdo a la naturaleza de sus transacciones y de manera particular respecto al uso y manejo de criptoactivos.

De igual forma, para los revisores fiscales, les compete la aplicación de los marcos técnicos normativos en aseguramiento desarrollando las metodologías allí descritas a fin de establecer los riesgos asociados, definir salvaguardas para cada uno de ellos y de esta forma poder dar cumplimiento a la emisión de una opinión, tal como lo establece la ley, en los casos que así se requiere.

Dado que la legislación y regulación en Colombia no acepta los criptoactivos como moneda legal o moneda de intercambio, los auditores y revisores fiscales evaluarán las condiciones en cada caso y reflejará como mínimo en un párrafo de énfasis las restricciones legales que conlleva los CA en la legislación y regulación en Colombia.



Criptomonedas o monedas virtuales

Concepto	Pregunta
2018-0472	<p><i>“De la manera más atenta nos dirigimos al Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), (...) para todos los preparadores de Información contable, para los diferentes Órganos de Supervisión y Control y para el público en general sobre el tratamiento contable de los “Criptoactivos”. (...)”</i></p> <p><i>Así las cosas, les agradecemos su orientación sobre los siguientes aspectos:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. Según lo indicado en el concepto CTCP-10-01714-2017, las criptomonedas “parecen cumplir” la definición de activo financiero para efectos contables. Entendemos que, por lo tanto, en el marco contable lo relevante es establecer que son un activo que se valora a costo razonable y que afecta la gestión del estado de resultados empresariales.</i> <i>Si lo anterior es correcto, ¿es posible entonces definir este tipo de activos como una especie particular denominada “criptoactivos”, entendiendo que su tratamiento contable es el ya enunciado? El objeto es brindar mayor claridad al público en general sobre la naturaleza única de los mismos, de manera que su tratamiento contable no permita confundirlo con valores sujetos a la regulación de la Ley 964 de 2005 y el Decreto 2555 de 2010, o con la moneda de curso legal o una divisa.</i> <i>2. ¿Cómo se deben revelar en los estados financieros?</i> <i>3. ¿Se pueden medir los criptoactivos con fiabilidad? En caso de ser posible, ¿Cómo sería la medición inicial y posterior (deterioro, valor razonable entre otros con efecto en resultado)?</i> <i>4. ¿Se aplica impuesto diferido?”</i>

Respuesta

(...) Sobre el particular, en el documento que sobre criptomonedas emitió el Banco de la República se indica lo siguiente⁴⁵:

“5. Posición actual frente a las CM en Colombia

Hasta ahora, la regulación colombiana no hace mención explícita a los negocios asociados con CM. Sin embargo, se han hecho aclaraciones oficiales que señalan los límites y restricciones a la luz de la legislación vigente.

5.1. Banco de la República

En el Comunicado de Prensa del 1 de abril de 2014, y en Respuestas a derechos de petición, la autoridad monetaria ha señalado que:

1. El peso colombiano (billetes y monedas) es la unidad monetaria y unidad de cuenta del país, siendo el único medio de pago con poder liberatorio ilimitado.

El comunicado de prensa advierte:

“1. El Banco de la República se permite informar que:

La única unidad monetaria y de cuenta en Colombia es el peso (billetes y monedas) emitido por el Banco de la República”.

Así mismo, en las Respuestas a peticiones se ha expresado lo siguiente:

“Conforme a lo dispuesto en el Artículo 6 de la Ley 31 de 1992, la unidad monetaria y unidad de cuenta de Colombia es el peso emitido por el Banco de la República. Por su parte, el Artículo 8 de la citada ley señala que la moneda legal, que está constituida por billetes y moneda metálica, debe expresar su valor en pesos, de acuerdo con las denominaciones que establezca la Junta Directiva del Banco de la República, y constituye el único medio de pago de curso legal con poder liberatorio ilimitado”.

2. Las CM no son reconocidas como una moneda en Colombia:

El comunicado de prensa advierte:

“2. El bitcoin no es una moneda en Colombia y, por lo tanto, no constituye un medio de pago de curso legal con poder liberatorio ilimitado. No existe entonces

⁴⁵ En el texto que se transcribe se excluyen las notas de pie de página. El documento completo puede consultarse en:

<http://www.banrep.gov.co/es/publicaciones/documento-tecnico-criptomonedas>



obligatoriedad de recibirlo como medio de cumplimiento de las obligaciones. (...)"

Así mismo, en Respuestas a derechos de petición se ha expresado lo siguiente: "Ninguna moneda virtual incluyendo el Bitcoin ha sido reconocida como moneda por el legislador ni por la autoridad monetaria. En la medida en que no constituye un activo equivalente a la moneda de curso legal, carece de poder liberatorio ilimitado para la extinción de obligaciones."

3. Las CM son activos que no son reconocidos por el régimen cambiario como divisas, por lo que no pueden ser utilizadas para el cumplimiento de operaciones de cambio.

El comunicado de prensa advierte:

"El bitcoin tampoco es un activo que pueda ser considerado una divisa debido a que no cuenta con el respaldo de los bancos centrales de otros países. En consecuencia, no puede utilizarse para el pago de las operaciones de que trata el Régimen Cambiario expedido por la Junta Directiva del Banco de la República."

Así mismo, en Respuestas a derechos de petición se ha expresado lo siguiente:

"(...) Adicionalmente, estos instrumentos no se caracterizan por su alta liquidez en el mercado, lo que significa que no son fácilmente intercambiables sin restricciones en la forma o montos negociados, circunstancias que no las hacen congruentes con las condiciones señaladas para su consideración como divisa de libre uso por el Fondo Monetario Internacional y el Banco de Pagos Internacionales. (...)"

Teniendo en cuenta lo anterior, no está autorizado el uso de monedas virtuales como medio de cumplimiento de las operaciones de cambio de que trata la Resolución Externa No. 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República (R.E. 8/00)."

4. Los Intermediarios del Mercado Cambiario no han sido autorizados para emitir o vender CM.

En Respuestas a derechos de petición se ha expresado lo siguiente:

"Las entidades financieras y del mercado de valores que actúan como Intermediarios del Mercado Cambiario no han sido autorizadas, en dicha condición, para emitir o vender Bitcoin, conforme a lo señalado en el Artículo 59 de la R.E. 8/00 y en la Circular reglamentaria DCIN 83 del Banco. Se advierte, adicionalmente que estas entidades son las únicas autorizadas para efectuar giros o remesas de divisas desde o hacia el exterior y realizar gestiones de cobro o servicios bancarios similares, manejar y administrar sistemas de tarjeta de crédito y de débito internacionales y distribuir y vender tarjetas prepago emitidas por entidades financieras del exterior".

5.2 Superintendencia Financiera de Colombia

Por su parte, la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) reitera lo indicado por el Banco de la República y ha señalado mediante cartas circulares que:

1. Las entidades vigiladas "no se encuentran autorizadas para custodiar, invertir, intermediar ni operar con estos instrumentos, así como tampoco permitir el uso de sus plataformas para que se realicen operaciones con monedas virtuales".

2. Las "Monedas Electrónicas- Criptomonedas o Monedas Virtuales" no constituyen un valor en los términos de la Ley 964 de 2005. Por lo tanto, "no hacen parte de la infraestructura del mercado de valores colombiano, no constituyen una inversión válida para las entidades vigiladas, y tampoco sus operadores se encuentran autorizados para asesorar y/o gestionar operaciones sobre las mismas".

3. Ninguna entidad vigilada está autorizada "para custodiar, invertir, intermediar ni operar con tales instrumentos, como tampoco para permitir el uso de sus plataformas por parte de los participantes, en lo que se conoce como «Sistema de Monedas Virtuales»".

4. Se alerta al público en general sobre los riesgos de la tenencia y utilización de CM, incluyendo riesgos de mercado, de lavado de activos, de intercambio y operativos, señalando que:

- Estos instrumentos [...] no están regulados, ni respaldados por ninguna autoridad monetaria o activos físicos, y su aceptación es muy limitada".
- "Las monedas virtuales no se encuentran respaldadas por activos físicos, por un banco central, ni los activos o reservas de dicha autoridad por lo que el valor de intercambio de las mismas podría reducirse drásticamente e incluso llegar a cero".
- Las plataformas transaccionales ni comercializadores de las CM se "encuentran regulados por la ley colombiana. Tampoco se encuentran sujetas al control, vigilancia o inspección de esta Superintendencia". Adicionalmente, se encuentran domiciliadas en múltiples jurisdicciones, "por lo que su regulación y vigilancia también escapa al ámbito de la ley colombiana. Así mismo las contrapartes de las transacciones pueden no estar sujetas a la jurisdicción nacional".
- Se advierte sobre los peligros en materia de incumplimientos o pérdida de activos debido a riesgos operacionales o robo de cuentas virtuales, entre otros fraudes cibernéticos. Así mismo, sobre la inexistencia de mecanismos para obligar el cumplimiento de las transacciones.
- Corresponde a cada persona conocer y asumir los riesgos inherentes a las operaciones que realicen con CM, pues "no se encuentran amparadas por ningún tipo de garantía privada o estatal, ni sus

operaciones son susceptibles de cobertura por parte del seguro de depósito”.

- Las transacciones son anónimas y, por tanto, el uso de CM se “puede prestar para adelantar actividades ilícitas o fraudulentas, incluso para captaciones no autorizadas de recursos”. Las entidades vigiladas deben aplicar las “medidas adecuadas y suficientes con el fin de evitar que sean utilizadas como instrumento para el lavado de activos y/o canalización de recursos hacia la realización de actividades terroristas o para el ocultamiento de activos provenientes de las mismas por la materialización de los riesgos potenciales en el uso de monedas Electrónicas- Criptomonedas o Monedas Virtuales que directa o indirectamente puedan desarrollar”.

(...)

¿Es posible entonces definir este tipo de activos como una especie particular denominada “criptoactivos”, entendiendo que su tratamiento contable es el ya enunciado?

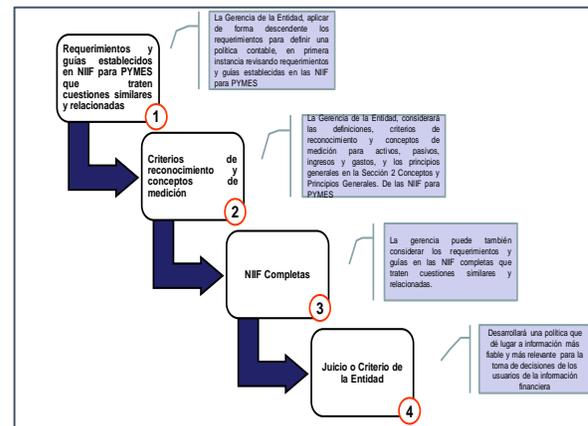
Las normas de información financiera emitidas en Colombia no se refieren explícitamente a las criptomonedas. Los Estándares Internacionales para la Presentación de Reportes Financieros (NIIF, por sus siglas en castellano) tampoco fijan algún direccionamiento sobre el tema.

Por lo tanto, la Respuesta del CTCP se fundamentará en lo establecido en los marcos técnicos normativos vigentes, contenidos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, particularmente, en los párrafos 10 a 12 de la NIC 8 (anexo 1) y en los párrafos 10.4 a 10.6 de la NIIF para las Pymes (anexo 2), que establecen las directrices que deben ser aplicadas en ausencia de una norma.

El punto central será determinar si las criptomonedas cumplen los criterios para su reconocimiento como un activo, y fijar las bases para su medición, presentación y revelación en los estados financieros, partiendo del principio que las criptomonedas se reconozcan como un instrumento de curso legal en el país.

En el gráfico siguiente (Gráfico 1) se resume lo requerido en la NIIF para las Pymes:

Gráfico 1



También es pertinente indicar que actualmente existen más de 1.500 criptomonedas⁴⁶ en el mundo, y se están desarrollando muchas más, por lo tanto se puede colegir que las diferentes criptomonedas pueden tener características diversas, y las razones para adquirirlas pueden variar, situación que puede dar lugar a consecuencias contables heterogéneas.

Por lo anterior, una política contable establecida para una criptomoneda puede no ser apropiada para otras, por lo que le corresponderá a los responsables de los estados financieros evaluar cada criptomoneda de forma separada en función de sus circunstancias, de las características de cada criptomoneda y el mercado existente para aquella.

¿Es una criptomoneda un activo?

En los marcos técnicos vigentes, que contienen las normas de información financiera emitidas, se define un activo como “un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos futuros.” Adicionalmente el reconocimiento ocurre cuando la partida cumple la definición del elemento, y siempre que:

“a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta; y

b) el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.”

De acuerdo con lo anterior, las criptomonedas cumplen la definición de activo incluida en los

⁴⁶ Tomado de <https://coinmarketcap.com/all/views/all/> (consultado en julio 10 de 2018)



marcos técnicos de las normas de información financiera emitidos en Colombia.

¿Qué normas pueden ser aplicadas para la contabilización de las criptomonedas?

La NIC 8 y la Sección 10, incorporadas en los Anexos 1 y 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, requieren el uso de una norma específica si esta fuera aplicable.

No obstante, en ausencia de una norma, al realizar los juicios por parte de los responsables de los estados financieros se pueden considerar los requerimientos de otras normas que traten temas similares y relacionados, los criterios de reconocimiento y medición del marco conceptual para activos, pasivos, ingresos y gastos, y los pronunciamientos de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar, otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad (ver párrafos 10 a 12 de la NIC 8).

En el gráfico de la página anterior (gráfico 1) se resume lo requerido en la NIIF para las Pymes, en este sentido.

De acuerdo con lo anterior, considerando el marco técnico aplicable para entidades del Grupo 1, las normas relacionadas que pueden ser consideradas para establecer una política para la contabilización de las criptomonedas serían:

- a) NIC 7 Estados de flujos de efectivo⁴⁷;
- b) NIC 32 y NIIF 9 que se refieren al tema de los activos financieros⁴⁸;
- c) NIC 40 Propiedades de Inversión⁴⁹;
- d) NIC 38 Activos Intangibles⁵⁰; y
- e) NIC 2 Inventarios⁵¹.

Un análisis de la posible aplicación de estas normas en la contabilización de las criptomonedas se incluye a continuación:

¿Pueden clasificarse las criptomonedas como efectivo o equivalentes de efectivo?

La NIC 7 define efectivo como “efectivo disponible y depósitos a la vista”⁵².

No se proporciona ninguna otra definición de “efectivo” o “depósitos a la vista”. En el párrafo GA3 de la NIC 32 se indica: “La moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa un medio de pago (...)”.

La moneda (incluidas las monedas extranjeras) generalmente se contabiliza como efectivo. El término “criptomoneda” sugiere para el entorno internacional que ese trata de una moneda; sin embargo, esto no significa que sea necesariamente efectivo para fines contables.

Puede ser que algunas (pero no todas) las criptomonedas se puedan usar como medio de pago; de hecho, ese fue el propósito original detrás de *Bitcoin* y algunas otras criptomonedas. No obstante, las criptomonedas representan un medio de pago limitado al compararlas con las monedas tradicionales, esto se debe a que no se dispone del respaldo de un Banco Central ni son reconocidas como moneda de curso legal en la mayoría de las jurisdicciones.

Al respecto el Banco de la República menciona lo siguiente respecto de los medios de pago a través de criptomonedas⁵³:

“En términos conceptuales (y no jurídicos, un activo puede ser un medio de pago, siempre que sea aceptado a cambio de bienes y servicios y como unidad de cuenta para un grupo de agentes, y que logre “guardar” valor para su propietario.

Para cumplir estos propósitos, dicho activo debe ser fungible, divisible, durable, fácil de verificar, difícil de falsificar, portable y fácil de transferir, y con un valor relativamente estable frente a los bienes y servicios de la economía. Hay en la historia económica varios objetos, tanto tangibles como intangibles, que presentan estos atributos, pero son los que logran los mayores estándares en la satisfacción de ellos los que predominan.

Las distintas formas de medios de pago pueden ser emitidas por entidades públicas (dinero de curso legal), agentes privados como los bancos, susceptibles de ser llevados a cuenta con respecto a la integridad y estándares del medio o instrumento de pago emitido (cuentas de depósito) y aquellos que son emitidos de manera anónima (como algunas CM). Así mismo, su capacidad como depósito de valor puede provenir de estar basados en activos reales (monedas de oro o plata) o en la confianza entre los agentes de la

⁴⁷ Para entidades del Grupo 2 ver la sección 7 de la NIIF para las Pymes.

⁴⁸ Para entidades del Grupo 2 ver la sección 11 y 22 de la NIIF para las Pymes.

⁴⁹ Para entidades del Grupo 2 ver la sección 16 de la NIIF para las Pymes.

⁵⁰ Para entidades del Grupo 2 ver la sección 18 de la NIIF para las Pymes.

⁵¹ Para entidades del Grupo 2 ver la sección 13 de la NIIF para las Pymes.

⁵² Párrafo 6 de la NIC 7, incorporado en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015

⁵³ Extracto del documento sobre criptomonedas emitido por el Banco de la República.



perdurabilidad de sus atributos como medio de pago (billetes y monedas de curso legal).

El dinero de curso legal es respaldado directamente por los Estados, y los medios de pago emitidos por las entidades financieras están respaldados por garantías (como los seguros de depósito) y por la supervisión que el Estado ejerce sobre estos y sus infraestructuras. En cambio, los emitidos de manera anónima no cuentan con una entidad privada o pública visible que los respalde”.

De otro lado, las criptomonedas no parecen cumplir con la definición de un equivalente de efectivo⁵⁴, que se define como *"inversiones a corto plazo, altamente líquidas que son fácilmente convertibles a cantidades conocidas de efectivo y que están sujetas a un riesgo insignificante de cambios en el valor"*, por cuanto aquellas no tienen una vida a corto plazo y, a menudo tienen importantes cambios de valor en el corto plazo. Además, en algunos casos pueden existir limitaciones a la liquidez de las criptomonedas y su conversión a una moneda de curso legal.

Teniendo en cuenta lo anterior, debemos indicar, que como medio de pago, las criptomonedas o monedas digitales aún no han logrado una aceptación generalizada, y es claro que no cuentan con el respaldo de un Banco Central ni son reconocidas como moneda de curso legal. Por lo tanto, no es posible concluir que, en la actualidad, las criptomonedas cumplan con la definición de efectivo, con referencia a la orientación contenida en la NIC 32: GA3. Tampoco es posible concluir que aquellas pueden ser clasificadas como un equivalente de efectivo.

¿Pueden clasificarse las criptomonedas como activos financieros?

Tratándose de activos financieros una característica clave es que el tenedor del activo tiene un derecho contractual para recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad o de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que son potencialmente favorables para el tenedor.

El titular de una criptomoneda generalmente no tiene tal derecho contractual. Sin embargo, ciertos contratos para comprar o vender criptomonedas en el futuro (por ejemplo, contratos u opciones a plazo) u otros contratos

que liquiden en efectivo en función de movimientos en una criptomoneda particular pueden cumplir la definición de derivados y estar sujetos a la contabilidad de los instrumentos financieros.

Por otra parte, la definición de un instrumento financiero es relativamente amplia; un instrumento financiero se define como *"cualquier contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y un pasivo financiero o instrumento de patrimonio de otra entidad"*⁵⁵

El problema de aplicar la definición de instrumento financiero a una criptomoneda es el requisito de que exista una relación contractual. Esto se evidencia en la parte B de la NIIF 9, párrafo B1.

En esa guía, el IASB utiliza el ejemplo del oro en lingotes para explicar la definición de instrumento financiero. Afirma que, si bien el oro en lingotes es altamente líquido, no otorga ningún derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero inherente a los lingotes de oro, por lo que es un producto básico y no un instrumento financiero.

La criptomoneda se crea a través de un proceso denominado *"minería"*. Esto implica resolver problemas criptográficos cada vez más difíciles y requiere computadoras cada vez más potentes para la minería productiva⁵⁶.

En consecuencia, una criptomoneda no surge como resultado de una relación contractual.

De modo similar al ejemplo anterior de los lingotes de oro, una criptomoneda podría estar más cerca de representar un producto intangible que un instrumento financiero.

Con fundamento en lo anterior se puede concluir que actualmente las criptomonedas no cumplen totalmente, para fines contables, la definición de instrumento financiero y activo financiero distinto de efectivo (ver definiciones en la NIC 32 y la NIIF 9).

¿Pueden clasificarse las criptomonedas como propiedades de inversión?

La NIC 16 - *Propiedad, planta y equipo*, incluye en la definición de este tipo de activos que se trata de elementos *"tangibles"*.

⁵⁴ Párrafo 6 de la NIC 7, incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015

⁵⁵ Párrafo 11 de la NIC 32, incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015

⁵⁶ Ver: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/financial-services/articles/dcfs-bitcoin.html>



Dado que las criptomonedas no tienen una forma física, no son tangibles y están excluidas de ser consideradas como propiedad, planta y equipo.

De forma similar la NIC 40⁵⁷ define una Propiedad de inversión como como:

"un terreno o un edificio, o parte de un edificio, o ambos, mantenido (por el dueño o por el arrendatario como un arrendamiento financiero) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para:

a. su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o

b. su venta en el curso ordinario de las operaciones"

De acuerdo con esto, una criptomoneda no podría ser clasificada como una propiedad de inversión dentro del alcance de la NIC 40, por no cumplir con la definición.

¿Pueden clasificarse las criptomonedas como activos intangibles?

La NIC 38 define un activo intangible como *"un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física"* También, se define activo monetario como *"dinero en efectivo y otros activos por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero"*⁵⁸

Considerando los elementos de la definición de activo intangible por separado:

- **Identificable:** Según la NIC 38, un activo es identificable si es separable (es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado) o si surge de un derecho contractual o legal⁵⁹.
- **Activo:** Según la NIC 38⁶⁰, un activo se define como un recurso controlado por una entidad como resultado de eventos pasados y del cual se espera que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad. El control en este contexto significa que la entidad tiene el poder de obtener los beneficios económicos que generará el activo y restringir el acceso de otros a dichos beneficios⁶¹.

Después de obtener la criptomoneda, una entidad podrá obtener sus beneficios económicos al poder venderlo o usarlo como

medio de pago (siempre que esto fuera legalmente aceptado).

- **No monetario:** Ya se ha concluido que las criptomonedas no se considerarían *"efectivo"* (o *"dinero"* en el contexto de la NIC 38) y, por lo tanto, se tratarían como un activo no monetario.
- **Sin sustancia física:** Las criptomonedas son exactamente eso; virtuales. No tienen sustancia física.

En conclusión, con fundamento en las normas vigentes, las criptomonedas cumplen la definición de un activo intangible. No obstante, el CTCP considera que el tratamiento contable requerido por la NIC 38 no proporciona información financiera relevante y útil, tal como es requerido en la NIC 8 y en la Sección 10 de la NIIF para las Pymes.

Por lo tanto, en opinión de este Consejo, las mediciones del valor razonable son la base de medición más apropiada tanto en el Estado de Situación Financiera como en el Estado de Resultados o rendimiento financiero. Además, consideramos que la información más relevante y útil sería aquella en que los cambios en el valor razonable son presentados como parte del Estado de Resultados y no por fuera de este.

Las razones que justifican esta conclusión son las siguientes:

- La NIC 38 está escrita desde la perspectiva de los activos (sin sustancia física) utilizados en la producción de flujos de efectivo. No está diseñada para tratar con partidas mantenidas con fines especulativos o de inversión o para Artículos con características similares a las utilizadas para el pago de bienes o servicios:
- **Modelo del costo:**
 - El costo es una medición histórica y no proporciona información actual;
 - La amortización refleja el patrón de consumo que es irrelevante para los Artículos mantenidos con fines de inversión;

⁵⁷ Párrafo 5 de la NIC 40, incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015

⁵⁸ Párrafo 8 de la NIC 38, incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015

⁵⁹ Párrafo 12 de la NIC 38, incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015

⁶⁰ Párrafo 8 de la NIC 38, incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015

⁶¹ Párrafo 13 de la NIC 38, incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015



- El deterioro solo sería reconocido como disminuciones en el valor;
- **Modelo de revaluación:**
- La NIC 38 solo permite utilizar el modelo de revaluación cuando existen mercados activos para un activo intangible. Según la NIC 38, si un mercado se vuelve inactivo, no se le permitirá a la entidad continuar el uso del modelo de revaluación y solo registrará la amortización y el deterioro posterior desde el momento en que el mercado se vuelve inactivo;
- Los cambios en la revalorización no siempre se reflejan en los resultados. En consecuencia, las pérdidas y ganancias no reflejan adecuadamente el rendimiento de un activo mantenido con fines especulativos o para Artículos con características similares a las de efectivo. Esto puede afectar, de manera importante, la medida de rendimiento o desempeño de una entidad.

¿Pueden clasificarse las criptomonedas como inventarios?

Si bien las criptomonedas cumplen con la definición de activos intangibles, la NIC 38 excluye de su alcance los activos intangibles que posee una entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades.

Dichos activos intangibles deben contabilizarse como inventario, según la NIC 2⁶².

Así las cosas, para determinar cómo contabilizar un activo (es decir, como un activo intangible según la NIC 38 o el inventario, según la NIC 2), es necesario establecer cómo se usa el activo en el negocio.

Por ejemplo, podría considerarse que una entidad que opera con criptomonedas las posee para la venta en el curso ordinario de sus actividades. Sin embargo, no es claro que sucedería con otras entidades, por ejemplo:

a) aquellas que tienen criptomonedas para fines de inversión (es decir, revalorización del capital);
o

b) las entidades que aceptan criptomonedas como medio de pago de sus bienes o servicios.

La interpretación de lo anterior es de fundamental importancia, por cuanto dependiendo de la forma en que se interprete la excepción de alcance de

la NIC 38, esto influirá directamente en la medición posterior de la criptomoneda.

Ahora bien, según la NIC 38, esta se basa en un modelo de costo o en un modelo de revaluación (con cambios reconocidos en el ORI) y según la NIC 2, esta se basa en el menor valor entre el costo y el valor neto realizable.

El problema a resolver, al establecer los juicios requeridos en ausencia de norma, es si la NIC 2 proporciona una base de medición relevante cuando una entidad mantiene criptomonedas.

Por ejemplo:

Cuando una entidad determina que su tenencia de criptomonedas debe contabilizarse según la NIC 2, tendrá que determinar si se lo considera un intermediario que comercia con materias primas cotizadas. Según la NIC 2, estos intermediarios están exentos de la medición bajo sus criterios. En cambio, ellos deben medir sus activos al valor razonable menos los costos de venta, con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Según la NIC 2, los intermediarios que comercian con materias primas cotizadas son aquellos que compran o venden productos para terceros o por cuenta propia. Los inventarios en poder de estos intermediarios se adquieren principalmente con el propósito de venderlos en el futuro cercano y generar un beneficio de las fluctuaciones en el precio o el margen de los intermediarios. Cuando estos inventarios se miden al valor razonable menos los costos de venta se excluyen sólo de los requisitos de medición de la NIC 2.

De acuerdo con lo anterior, podría concluirse que las entidades que comercian con criptomonedas podrían considerarse intermediarios de materias primas cotizadas. Esto supone que una criptomoneda se ve como una materia prima cotizada. No obstante lo anterior, no es claro si una criptomoneda debe considerarse una materia prima cotizada para los propósitos de la exención de medición de la NIC 2, para los intermediarios de materias primas cotizadas.

Por todo lo anterior, este Consejo no considera que las guías de medición de la NIC 2 proporcionen información relevante (excepto cuando se aplica la orientación del

⁶² Párrafo 3 (a) de la NIC 38 incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015



intermediario de materias primas cotizadas) debido a:

- La NIC 2 está redactada desde la perspectiva de que los bienes mantenidos son vendidos en el curso ordinario de las actividades, y no está diseñada para tratar con partidas mantenidas con fines de inversión o para partidas con características similares a las utilizadas para el pago de bienes y servicios;
- El costo es una medición histórica y no proporciona información de los valores actuales;
- El hecho de que la medición sea el "*menor entre el costo y el valor neto realizable*" da como resultado que solo se reconozcan las disminuciones en el valor; y
- El "valor neto realizable, se define como *“el precio de venta estimado en el curso ordinario del negocio menos los costos estimados de finalización y los costos estimados necesarios para realizar la venta”*.

En otras palabras, es un valor específico para la entidad. Los precios de mercado observables en un mercado activo son más relevantes para los usuarios de los estados financieros con respecto a una tenencia de criptomonedas que un valor específico de la entidad.

Conclusión sobre la forma adecuada de presentación de las criptomonedas:

Después de analizar las posibles categorías de activos en las que podrían ser clasificadas las criptomonedas, este Consejo ha concluido que actualmente no existe ninguna categoría de activos que sea apropiada para los activos virtuales; enmiendas futuras de las Normas Internacionales de Información Financiera podrían modificar esta conclusión. También ha concluido que las mediciones del valor razonable son la base de medición más apropiada tanto en el Estado de Situación Financiera como para en el Estado de resultados o de rendimiento financiero. Además, con fundamento en la estructura de conceptos de los marcos técnicos aplicados en Colombia, este Consejo considera que la información más relevante y útil sería aquella

⁶³ Ver el concepto de unidad de cuenta y los de agregación y clasificación que se incorporan en el nuevo marco conceptual, emitido por el IASB, en marzo del 2018. Este Marco de Conceptos no ha sido incorporado en la normatividad local, se seguirá el debido proceso de consulta pública.

en que los cambios en el valor razonable son presentados en el Estado de Resultados y no en el Otro Resultado Integral.

Esto sería aplicable siempre que se cumplan las condiciones para que exista un mercado activo; en caso contrario el valor razonable no sería aplicable, y el costo menos deterioro sería el criterio más adecuado para la medición posterior de las criptomonedas, sin perjuicio de que en notas a los estados financieros se incluya información sobre estimaciones del valor razonable, utilizando medidas de Nivel 2 o 3 permitidas en los marcos técnicos de información financiera vigentes.

En consecuencia, este Consejo recomienda que se cree una unidad de cuenta separada para el reconocimiento, medición y revelación de transacciones y otros eventos o sucesos⁶³ que tengan relación con las criptomonedas, que bien podrían denominarse como *“criptoactivos”* o *“activos virtuales”*⁶⁴.

De esta forma se cumple el objetivo de las normas de información financiera de proporcionar información financiera que sea útil a los inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, para tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad.

¿Cómo se deben revelar en los estados financieros?

Cómo se indicó antes, este Consejo recomienda que se establezca una unidad de cuenta separada para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y otros eventos o sucesos que se relacionen con las criptomonedas.

Adicionalmente, para cumplir los objetivos de los informes financieros, sería pertinente que se revele información sobre lo siguiente:

- La política contable relacionada con las criptomonedas.
- El valor mantenido en el Estado de Situación Financiera de las criptomonedas en poder de la entidad en su propio nombre, y por un

⁶⁴ Ver: párrafos: 57 de la NIC 1 y 4.9 de la NIIF para las Pymes, incorporados en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015.



distribuidor de criptomonedas en nombre de sus clientes.

- El propósito por el cual se mantienen criptomonedas (mantenidas para negociar, para intercambiar bienes o servicios ofrecidos por la entidad, como distribuidor de criptomonedas, entre otros), los riesgos asociados a estos y la forma como es gestionado por la entidad.
- Cuando no exista una medida de Nivel 1 y se suministre información en las notas sobre el valor razonable, indicar las bases utilizadas para la medición y el nivel de la jerarquía de valor razonable aplicado.
- Información acerca de las condiciones del mercado de las criptomonedas mantenidas por la entidad.
- Información separada de los ajustes al valor razonable reconocidos en el Estado de Resultados (ganancias y pérdidas por valoración), así como ganancias o pérdidas por su disposición.
- Las compras y ventas reconocidas en el período.
- Los ingresos de actividades ordinarias generados por servicios y honorarios relacionados con actividades de intermediación, intercambio, comercialización de criptomonedas, en el caso de los comercializadores que actúan en nombre de sus clientes.
- Para las criptomonedas que posea la entidad en su propio nombre, mostrar por separado las que tienen un mercado activo y las que no tienen un mercado activo, la cantidad y el monto de cada tipo de moneda virtual.

Las criptomonedas con importes en el Estado de Situación Financiera inmatrimoniales podrían ser agregadas para efectos de presentación en una única unidad de cuenta.

Estas revelaciones podrían ser omitidas si el importe del estado de situación financiera de las criptomonedas (en el caso de un distribuidor de moneda virtual, el total de criptomonedas mantenidas en su propio nombre y las criptomonedas mantenidas en nombre de sus clientes) es inmaterial, en comparación con los activos totales de la entidad.

¿Se pueden medir los cryptoactivos con fiabilidad? En caso de ser posible, ¿Cómo

sería la medición inicial y posterior (deterioro, valor razonable entre otros con efecto en resultado)?

Los activos virtuales pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

En ese sentido, estamos en presencia de una transacción que se asemeja a una permuta de un activo no monetario por otro. Así las cosas, el costo de un activo virtual se medirá por su valor razonable pudiéndose generar una ganancia o pérdida en dicho intercambio.

El elemento intercambiado se medirá de esta forma, incluso, cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado.

En algunos casos, el valor razonable de las criptomonedas puede contabilizarse o revelarse en los estados financieros. La NIIF 13 define el valor razonable y establece un marco para determinar los valores razonables según las NIIF.

La premisa de la valoración de un activo en la NIIF 13, es un precio de salida (es decir, el valor razonable debe determinarse sobre la base de las suposiciones que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio de un activo).

En este contexto, un participante en el mercado es independiente de la otra parte, tiene conocimientos, tiene una comprensión razonable del activo y la transacción, puede y está dispuesto a realizar una transacción para el activo, pero no está obligado a hacerlo).

Los valores razonables se dividen en una jerarquía de valor razonable de tres (3) niveles basada en el nivel más bajo de insumos significativos utilizados en los modelos de valoración de la siguiente manera:

- Nivel 1: Precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de medición.
- Nivel 2: Datos de entradas observables que no sean entradas de nivel 1.
- Nivel 3: Datos de entradas no observables.

La NIIF 13 da prioridad a las entradas observables sobre las entradas no observables.

En consecuencia, el primer paso para considerar el valor razonable de una criptomoneda sería determinar si existe un mercado activo para ese



activo virtual en la fecha de medición (es decir, si se puede realizar una valoración de Nivel 1).

Un mercado activo es uno en el que las transacciones se llevan a cabo con suficiente frecuencia y volumen para proporcionar información sobre precios de forma continua.

Puede haber varios mercados para una criptomoneda particular que cumplan con la definición de mercado activo y cada mercado puede tener precios diferentes en la medición fecha.

En situaciones en las que hay más de un mercado activo, la NIIF 13 requiere que se determine el mercado principal del activo.

El mercado principal será el mercado con mayor volumen y nivel de actividad para la criptomoneda relevante a la que pueda acceder la entidad que tenga el activo virtual.

La entidad no puede acceder a todos los mercados, incluso si están "activos". Por ejemplo, un mercado puede estar activo, pero solo abierto a ciudadanos de un país en particular.

Por lo tanto, es importante considerar no solo si el mercado está activo, sino qué tan accesible es para la entidad que informa.

La NIIF 13 también contiene referencias para determinar si es clara la existencia de un mercado principal (es decir, porque hay varios mercados con aproximadamente el mismo nivel de actividad).

En el caso de un empate en el establecimiento del mercado principal, la NIIF 13 pasa por defecto al mercado más ventajoso dentro del grupo de mercados activos con los niveles de actividad más altos a los que la entidad tiene acceso.

También se debe considerar la unidad de cuenta para la criptomoneda. Por ejemplo, si algunos mercados comercian en fracciones de unidades de criptomoneda y otros comercian en unidades únicas, determinar el mercado apropiado para usar podría ser más complejo.

Una vez que se determina la unidad de cuenta, y si la categoría de jerarquía de valor razonable del activo se ha evaluado como Nivel 1, la valoración se realiza al precio de mercado de esa unidad de cuenta multiplicado por el número de unidades en poder de la entidad. Es decir, no hay un ajuste de liquidez para el tamaño total de la posición de una entidad.

No todas las criptomonedas cumplirán los criterios para el Nivel 1 en la jerarquía de valor razonable. También se debe tener en cuenta que el nivel jerárquico de las criptomonedas puede evolucionar con el tiempo.

Por ejemplo, es posible que una criptomoneda previamente valorada el uso de las entradas de Nivel 3 podría comercializarse en un mercado activo o viceversa.

La NIIF 13 requiere revelaciones de cómo se determinan los valores razonables. El nivel de revelación aumenta a medida que se desciende de la jerarquía porque normalmente se requiere más juicio para las valoraciones de Nivel 3 que para el Nivel 1.

La divulgación también varía, en cierta medida, en función de si el valor razonable se registra en el estado de situación financiera o se revela en las notas a los estados financieros.

No obstante lo anterior, tal como antes fue indicado en este documento, el CTCP considera que no sería adecuado reconocer en el Estado de Situación Financiera y en el Estado de Resultados o de rendimiento financiero, los incrementos de valor de las criptomonedas para las cuales no exista un mercado activo, dadas las dificultades para obtener el precio de forma objetiva y las restricciones para la comercialización de estas monedas.

Esto no significa que no puedan efectuarse estimaciones de Nivel 2 y 3, para ser incluidas en las notas a los estados financieros.

¿Se aplica impuesto diferido?

En lo relacionado con el impuesto diferido, una entidad estará obligada a considerar los requerimientos del marco técnico aplicado por la entidad. La NIC 12 y la Sección 29 de la NIIF para las Pymes, que aplican para entidades clasificadas en el Grupo 1 y 2, respectivamente, contienen lineamientos para la contabilización de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.

Por ejemplo, el párrafo 5 de la NIC 12 indica:

"5. Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican: (...).

"Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles."



“Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias [Referencia: párrafo 2] a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- a) las diferencias temporarias deducibles;*
- b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y*
- c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.”*

“Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

- a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o*
- b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.*

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.”

De acuerdo con lo anterior, siempre que exista una diferencia temporaria entre la base contable y la fiscal, de una partida relacionada con criptomonedas, que resulte en un mayor o menor valor a pagar en el futuro por concepto del impuesto sobre la renta, origina el reconocimiento de activos y/o pasivos por impuesto diferido.

La base fiscal se determinará de conformidad con lo establecido por la autoridad tributaria y del tratamiento fiscal que se adopte, se determina la existencia o no de diferencia temporaria y el

origen de impuestos diferidos para las criptomonedas.

Para finalizar, es importante anotar que para la resolución de esta consulta, el CTCP además de considerar la estructura de conceptos de los marcos técnicos expedidos en Colombia, y lo establecido en las normas sobre políticas contables, cambios en estimaciones y errores, analizó diversos documentos emitidos por el IASB y otros emisores internacionales. Los más relevantes son los siguientes:

- Cryptocurrencies – Extract, IFRS® Discussion Group Report on the Meeting – January 10, 2018. Disponible en: <http://www.frscanada.ca/international-financial-reporting-standards/ifrs-discussion-group/search-past-meeting-topics/item85451.pdf>.
- Digital currency – a case for standard setting activity. A perspective by the Australian accounting standard board (AASB). Disponible en: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_ASAF_DigitalCurrency.pdf.
- About the practical solution on the accounting for virtual currencies under the payment services act. Accounting Standard Board of Japan (ASBJ). Disponible en: https://www.asb.or.jp/en/wp-content/uploads/2018-0315_2_e.pdf
- Emerging Economic Group, Commodity loans and related transactions, mayo 2018. Disponible en: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/may/eeg/ap2-commodity-loans-and-related-transactions.pdf> (ver detalle de la agenda en: <https://www.ifrs.org/news-and-events/calendar/2018/may/emerging-economies-group/>).

Además, este Concepto no aborda todos los efectos contables de los diferentes participantes del mercado de las criptomonedas, entre otros, las criptomonedas en poder de la entidad en su propio nombre y por un distribuidor de criptomonedas en nombre de sus clientes. (...)



Depreciación bajo NIIF PYMES

Concepto	Pregunta
2018-0146	<i>“Buenas noches, solicito su colaboración de informar ¿Cuál el proceso de registro en la medición posterior (PYMES), de la depreciación del valor razonable como costo atribuido reconocido en la medición para ESFA; si esta depreciación se registra en el gasto o se afectan las ganancias acumuladas generadas en el proceso de transición registradas en el patrimonio?”</i>

Respuesta

En primera instancia debemos aclarar que el *“costo atribuido (deemed cost) es un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido.”*

Así mismo, solo podrá ser usado en el momento de la elaboración de Estado de Situación Financiera de Apertura, es decir, únicamente en adopción por primera vez.

Por lo anterior, para dar Respuesta a su inquietud debemos traer a colación el párrafo 17.17 de la NIIF para las PYMES:

Párrafo 7.17 *“El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios (véase la Sección 13 Inventarios).”*

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada, se reconocerá la depreciación en el resultado, a menos que otra sección de la citada norma requiera que el valor resultante de su cálculo se reconozca como parte del costo de un activo.

Sin embargo, cuando el activo mencionado por el petionario se realice, podrá liberar de utilidades retenidas a utilidades disponibles para distribución a los accionistas.



Depreciación por componentes

Concepto	Pregunta
2018-0795	<i>Por medio de la presente me dirijo a ustedes con el fin de solicitar información que ustedes me puedan brindar sobre el tema de depreciación por componentes en el sector público y privado.</i>

Respuesta

(...) La Respuesta se emitirá respecto de la contabilidad para entidades que deban aplicar los marcos normativos establecidos en la Ley 1314 de 2009 y reglamentados mediante DUR 2420 de 2015 (...).

La contabilidad por componentes se establece en los marcos normativos, respecto de los elementos de propiedad, planta y equipo (PPYE), de la siguiente manera:

Tema	NIIF Grupo 1 Anexo 1 Decreto 2420 de 2015	NIIF PYMES Grupo 2 Anexo 2 Decreto 2420 de 2015	Microempresas Grupo 3 Anexo 3 Decreto 2420 de 2015
Depreciación por componentes de PPYE	Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de PPYE que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento (NIC 16 párrafo 16.43)	Si los principales componentes de un elemento de PPYE tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, se distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. (párrafo 17.16 de las NIIF para las PYMES)	No menciona nada al respecto
Componentes de elementos de PPYE que requieren de reemplazo en intervalos regulares	El costo de reemplazo de tales componentes podrá reconocerse como un elemento de PPYE (si cumplen requisitos de generar beneficios económicos futuros). El importe en libros del componente sustituido deberá darse de baja (NIC 16 párrafo 16.13).	El costo de reemplazo de tales componentes podrá reconocerse como un elemento de PPYE (si cumplen requisitos de generar beneficios económicos futuros). El importe en libros del componente sustituido deberá darse de baja. (párrafo 17.16 de la NIIF para las PYMES)	El costo de reemplazo de tales componentes podrá reconocerse como un elemento de PPYE (si cumplen requisitos de generar beneficios económicos futuros). El importe en libros del componente sustituido deberá darse de baja (Capítulo 9, párrafo 9.5).
Inspecciones generales periódicas por defectos (revisiones técnicas, mantenimiento preventivo o correctivo, overhaul)	La realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no, podrán reconocerse como un componente de un elemento de PPYE (si cumplen requisitos de generar beneficios económicos futuros). El importe en libros de la	La realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes del elemento sean sustituidas o no, podrán reconocerse como un componente de un elemento de PPYE (si cumplen requisitos de generar beneficios económicos futuros).	No menciona nada al respecto



Tema	NIIF Grupo 1 Anexo 1 Decreto 2420 de 2015	NIIF PYMES Grupo 2 Anexo 2 Decreto 2420 de 2015	Microempresas Grupo 3 Anexo 3 Decreto 2420 de 2015
	inspección previa deberá darse de baja (NIC 16, párrafo 16.14).	El importe en libros de la inspección previa deberá darse de baja (párrafo 17.7 de la NIIF para las PYMES).	

Respecto del manejo de los componentes en elemento de propiedad, planta y equipo, el CTCP ha emitido dos Documentos de orientación Técnica, la No 6 (propiedad, planta y equipo en NIIF) y la No 7 (propiedad, planta y equipo en NIIF para las PYMES), (...)

Con Relación a los componentes en elementos de propiedad, planta y equipo, a manera de resumen, y únicamente de manera enunciativa, podemos citar lo siguiente:

- Desde la adquisición de un camión de carga, debe observarse la existencia o no de componentes significativos que puedan tener una vida útil diferente con el resto del elemento de PPYE (carrocería y resto del camión), o que requieran de un intervalo de tiempo constante para su reparación o cambio (reparación de motor).
- La materialidad es un factor importante para decidir respecto del manejo de componentes de una entidad, sin embargo es decisión de la entidad aplicar componentes a ciertos elementos de PPYE (por ejemplo en equipos y maquinaria asociada a la producción de inventarios) y a otros no (elementos usados en temas administrativos tales como muebles y equipos de cómputo).
- Las mejoras y reparaciones a elementos de PPYE, podrán constituirse como un componente (reparación del ascensor de un edificio, overhaul de una planta eléctrica, mantenimiento preventivo periódico de un horno, etc.), sin embargo, no deben depreciarse en la misma vida útil del elemento que lo contiene, sino más bien deben depreciarse en una vida útil diferente al elemento al cual pertenece (por ejemplo un ascensor que se reparó, podría depreciarse por una vida útil diferente a la del edificio que hace parte).

- Cuando se reconozca un componente de un elemento de PPYE, deberá darse de baja el componente anterior, por ejemplo si el arreglo del ascensor tuvo un costo de \$150 millones y una vida útil de 15 años, entonces deberá calcularse del costo inicial del edificio, el valor que debe darse de baja del mismo (incluso si inicialmente no se separó como componente en este caso el costo de adquisición del nuevo componente puede ser un referente para calcular la baja del componente previamente integrado).
- Un componente se podría separar del elemento de PPYE, teniendo en cuenta entre otros aspectos, la materialidad (costo), la vida útil, la necesidad de reemplazar las partes cada cierto tiempo.
- Entiéndase por componente, una parte separable del elemento de PPYE, que asociado a otras partes conforman el todo del elemento de PPYE.
- Una vez determinados los componentes del elemento de PPYE, se establecerán las vidas útiles, los valores residuales, y el método de depreciación que mejor represente el uso de esa parte del activo. (véanse párrafos 43 al 62A de la NIC 16).

Otros ejemplos de componente incluyen: en un avión algunos de los componentes serían: Airframe (fuselaje), Engine (Motores), Trenes de Aterrizaje, los cuales se separan teniendo en cuenta que tienen un desgaste diferente; un fuselaje puede durar entre 15 y 35 años dependiendo del tipo de avión (Airbus, Cessna, Boeing, etc.).

El método de depreciación para el fuselaje podría ser línea recta, para motores las horas de vuelo y para los trenes de aterrizaje la cantidad de despegues y aterrizajes que realice (...).

Descuentos tributarios por donaciones

Concepto	Pregunta
2018-0374	<p><i>En su condición de máximo rector de las ciencias contables en Colombia y en ejercicio del derecho de petición, me permito respetuosamente solicitar la siguiente consulta, ¿Cuál sería el reconocimiento contable adecuado para registrar un descuento tributario por concepto de donación bajo NIIF grupo 2, en el entendido de que esta donación se realizó en el año 2017 y la declaración de renta se presentó en el año 2018, año en el cual fue objeto de solicitud de dicho descuento tributario?</i></p> <p><i>¿Podría considerarse en virtud del principio de asociación y prudencia que dicho descuento tributario que se constituye como un menor valor del impuesto corriente de renta a pagar, como un ingreso de categoría “ganancia” de acuerdo a la sección de ingresos de NIIF grupo 2?</i></p>

Respuesta

(...) Esta consulta será respondida desde el punto de vista contable, y no desde el punto de vista tributario.

Las donaciones presentan varios tratamientos desde el punto de vista tributario, teniendo en cuenta lo anterior analizaremos el tratamiento contable respecto de la sección 29 de impuestos a las ganancias.

En análisis del registro contable de las donaciones, se realizará teniendo en cuenta lo siguiente:

- Que el pago por donación sea considerado para efectos fiscales como una deducción,
- Que el pago por donación sea considerado para efectos fiscales como un descuento tributario en un solo período,
- Que el pago por donación sea considerado para efectos fiscales como un descuento tributario, sujeto a limitaciones, pero que puede usarse en períodos futuros.

Teniendo en cuenta estas tres alternativas tributarias, analizaremos los efectos en la información financiera.

Pagos por donaciones consideradas para efectos fiscales como una deducción

En este primer caso, el pago por donación se considera un gasto para efectos contables, el cual se clasificará la opción del elaborador de información financiera como un gasto administrativo u otros gastos, afectando el resultado del periodo, al momento de presentar el estado de resultado integral por el método de

la función.

Pagos por donaciones consideradas para efectos fiscales como un descuento tributario en un solo período.

En este segundo caso, el pago por donación se considera un gasto para efectos contables, el cual se clasificará la opción del elaborador de información financiera como un gasto administrativo u otros gastos, afectando el resultado del periodo, al momento de presentar el estado de resultado integral por el método de la función.

La opción de reconocerse como un ingreso por impuesto de renta corriente, no se considera adecuada, el Glosario de la NIIF para las PYMES define ganancia fiscal como “*la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias*”, de tal manera que el gasto por impuesto a las ganancias representa el impuesto causado en el periodo relacionado con las ganancias fiscales, la cual se determina con sus reglas tributarias.

En ese orden de ideas el gasto por impuesto a las ganancias, no debe confundirse con un gasto que para efectos contables tiene un efecto fiscal diferente (deducción, gastos no deducibles, costo, descuento tributario, entre otros). Si bien es cierto la donación al tratarse como un descuento tributario reduce el valor del impuesto a las ganancias, el pago de la donación se reconoce contablemente como un gasto del



ejercicio.

El CINIF en marzo de 2006 expresó lo siguiente:

*“IFRIC—Elementos no añadidos a la agenda (Marzo de 2006): El CINIIF consideró si proporcionar guías sobre qué impuestos están dentro del alcance de la NIC 12. El CINIIF destacó que la NIC 12⁶⁵ se aplica a **impuestos a las ganancias, que se definen como impuestos que se basan en ganancias tributables.** Eso implica que (i) no todos los impuestos están dentro del alcance de la NIC 12, sino (ii) **dado que la ganancia tributable no es la misma que la ganancia contable, los impuestos no necesitan basarse en una figura que sea exactamente la ganancia contable para estar dentro del alcance.** El último punto está también implícito en el **requerimiento de la NIC 12 de revelar una explicación de la relación entre el gasto fiscal y la ganancia contable.** (...)”*
(Negrilla fuera del texto)

Pagos por donaciones consideradas para efectos fiscales como un descuento tributario, sujeto a limitaciones, pero que puede usarse en períodos futuros.

En este tercer caso, y aunque la donación se sigue reconociendo como un gasto en el estado de resultados del periodo, esta da derecho a descontarse del impuesto de renta en periodos futuros, podría generarse una diferencia temporal deducible y reconocer un activo por impuesto diferido.

La justificación de reconocer la diferencia temporal deducible se sustenta en lo descrito en el párrafo 29.7 de la NIIF para las PYMES, la cual menciona lo siguiente:

*“Es inherente al reconocimiento de un activo o un pasivo que la entidad que informa espere recuperar o cancelar el importe en libros de ese activo o pasivo respectivamente. **Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de ese importe en libros vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si esta***

recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección exige que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos (activo por impuestos diferidos), con ciertas excepciones limitadas.

Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo”.

Aunque contablemente no exista un activo o un pasivo en el estado de situación financiera de la entidad, el derecho no utilizado que tiene la entidad de tomar el descuento tributario con el objetivo de reducir el impuesto de renta a pagar en períodos fiscales futuros, puede originar un activo por impuesto diferido (ver párrafo 29.11 de la NIIF para las PYMES).

Para reconocer un activo por impuesto diferido por este concepto es necesario que se cumpla lo dispuesto en el párrafo 29.16 de la NIIF para las PYMES:

“Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que utilizar esas diferencias temporarias deducibles, (...)”.

En conclusión, el pago por donaciones efectuado por una entidad, en todos los casos debe reconocerse como un gasto del periodo (no puede reconocerse como un menor valor del gasto por impuesto a las ganancias).

Cuando la norma tributaria permita que se trate como un descuento tributario, y exista un saldo a ser utilizado en períodos futuros, podría reconocerse un activo por impuestos diferido por la diferencia temporal deducible originada en la probabilidad de reducir el impuesto a las ganancias en periodos futuros. (...)

⁶⁵ La NIC 12 trata el tema de impuestos a las ganancias para entidades que pertenezcan al grupo 1, y es el equivalente a la sección 29 de la NIIF para las PYMES.



Descuentos en ventas

Concepto	Pregunta
2018-1032	<p><i>“Quisiera realizar una consulta, especialmente sobre el tratamiento de los descuentos que hacen parte de una menor venta. (...)”</i></p> <p><i>Atendiendo lo indicado en las NIIF Pymes sección 23, solicito su información acerca de cuáles de los siguientes conceptos deben ser reconocidos contablemente como menor venta en empresas que comercializan productos de consumo masivo:</i></p> <p><i>Actividades comerciales: ejemplo: participación con descuentos sobre productos ofrecidos en almacenes de cadenas para propósitos de actividades desarrolladas por ellos, tales como trasnochones, madrugones y días de ferias.</i></p> <p><i>Bonificaciones realizadas directamente a la fuerza de venta de los clientes, en dinero, premios como electrodomésticos o tarjetas big pass.</i></p> <p><i>Pago por exhibiciones y lineales, tales como góndolas o estanterías donde se exhiben los productos en un almacén de cadena</i></p> <p><i>Compra de electrodomésticos, viajes, etc; para realizar rifas en las instalaciones de los clientes con el fin de incentivar las ventas o ferias desarrolladas por el cliente.</i></p> <p><i>Pago de publicaciones en las revistas y publicidad de los clientes.</i></p> <p><i>Manejo y distribución de productos a las diferentes sucursales o almacenes de un cliente.</i></p> <p><i>Manejo del personal de impulso o merchandising facturado por los clientes.</i></p> <p><i>La consulta se enfoca a empresas donde en la práctica se realizan este tipo de erogaciones como mecanismos para incentivar las ventas, algunas van condicionadas a un acuerdo comercial con el cliente, en cuyos casos para hacer efectivas las ventas, el cliente hace exigencia de alguno de los conceptos anteriores.</i></p> <p><i>Al respecto quisiera saber si es procedente disminuir directamente de los ingresos este tipo de conceptos cuando hay únicamente un acuerdo comercial que está condicionando la venta o si indiferente de existir el acuerdo comercial, se pueden descontar de los ingresos por ser una práctica comercial común del sector, o si por el contrario deben ser contabilizados como gastos.”</i></p>

Respuesta

Con respecto a su pregunta, la sección 23 de la NIIF para las Pymes, que forma parte del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, establece las directrices que deben ser tenidas en cuenta para la medición de ingresos de actividades ordinarias, así:

“Medición de los ingresos de actividades ordinarias

23.3 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y

rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. (subrayado propio).

23.4 Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, actuando por cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad (el agente) incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.”



“23.9 A veces, como parte de una transacción de venta, una entidad concede a su cliente un premio por fidelización que éste puede canjear en el futuro en forma de bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre éstos. En este caso, de acuerdo con el párrafo 23.8, **la entidad contabilizará los créditos-premio como un componente identificable de forma separada de la transacción de ventas inicial.** La entidad distribuirá el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por la venta inicial entre los créditos-premio y otros componentes de la venta. La contraprestación distribuida entre los créditos-premio se medirá tomando como referencia su valor razonable, es decir, según el importe por el que los créditos-premio podrían venderse por separado”. (subrayado propio).

La sección 2 que se refiere a los principios fundamentales, en relación con la compensación indica:

“Compensación

2.52 Una entidad no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que así lo requiera o permita esta Norma:

- a. la medición de activos por el importe neto de correcciones valorativas no constituye un caso de compensación. Por ejemplo, correcciones de valor por obsolescencia en inventarios y correcciones por cuentas por cobrar incobrables.
- b. si las actividades de operación normales de una entidad no incluyen la compra y venta de activos no corrientes—incluyendo inversiones y activos de operación—, la entidad presentará ganancias y pérdidas por la disposición de tales activos, deduciendo del importe recibido por la disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes.”

Para considerar, si los siete sucesos descritos por el consultante deben reconocerse como un ingreso de actividades ordinarias (menor valor de los ingresos por tratarse de un descuento), o si debe considerarse como un gasto de ventas, deberá observarse lo siguiente:

- Se reconocerá como un menor valor de los ingresos de actividades ordinarias aquellos entregados (se deben restar el importe de cualquier descuento comercial, descuento por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad, ver párrafo 23.3 de la NIIF para las PYMES), si se

encuentra asociado directamente con el contrato suscrito con el cliente (verbal o escrito) y este podría clasificarse como un componente identificable si aún no se ha otorgado; un ejemplo de lo anterior podría incluir descuentos a pie de página, primas de desempeño, opciones para adquirir bienes o servicios, descuento por cumplimiento de metas, bonos o cupones prometidos a los clientes, descuentos futuros por compra de otras entidades, premios a través de puntos, millas, etc.

- Se reconocerá como un gasto de la operación (gastos de comercialización) aquellos que no tengan relación con el precio establecido el acuerdo comercial (descuentos, incentivos), o aquellos que no se constituyen como un componente identificable que genera una obligación para el vendedor.

El uso del juicio del profesional para determinar, si nos encontramos frente a un gasto de comercialización o a un menor valor del ingreso, depende de las condiciones contractuales pactadas, las características y costumbre mercantil del sector en el que se encuentre operando la entidad.

En conclusión, la sección 23 contiene los requerimientos para el reconocimiento de ingresos de una entidad clasificada en el Grupo 2. En caso de que no exista una norma que aplique a la transacción, otro suceso o condición, se aplicará lo establecido en los párrafos 10.4 a 10.6 de la NIIF para las Pymes.

Por ello, le corresponderá a la administración de la entidad, como responsable de los estados financieros, y con fundamento en los hechos y circunstancias, determinar si las transacciones referidas en su consulta pueden ser reconocidas disminuyendo el importe del ingreso que le da origen, como si se tratara de descuentos comerciales, por pronto pago o rebajas por volumen de ventas.

Para ello se deberá tener en cuenta los objetivos de los informes financieros de propósito general, y el efecto que dicha compensación generaría en las decisiones de los usuarios (...).



Deterioro de valor en terrenos usados en rellenos sanitarios

Concepto	Pregunta
2018-0124	<p><i>Por medio del presente me dirijo a ustedes con el fin de solicitarle un concepto técnico sobre Relleno Sanitario:</i></p> <p><i>Los terrenos por regla general no se deprecian ni se amortizan, porque se presume que tienen una vida útil indefinida; pero una empresa de servicio público de aseo que es propietario y operador del sitio de disposición final de residuos sólidos y para su reconocimiento inicial del terreno utilizado como celdas transitorias (relleno sanitario), tiene un valor de \$140.625.000 incluido el avalúo en NIIF. ¿A través de que mecanismo se debe calcular el valor de deterioro del terreno ya que por sus características tiene una vida útil de operación y por ende no podrá ser utilizado a futuro en producción, comercialización y vivienda?; es un terreno que queda inactivo.</i></p> <p><i>Ampliación de la consulta:</i></p> <p><i>La entidad es del sector privado, aplica normatividad del grupo 2, la entidad maneja celdas transitorias en el relleno sanitario, y una vez acabe la vida útil el terreno es inerte y no se puede comercializar.</i></p>

Respuesta

(...) El tratamiento contable del terreno y de la celda sanitaria, se ven fuertemente influenciados por las cláusulas contractuales suscritas entre las partes, en ellas se pueden encontrar cuestiones relacionadas con el manejo ambiental, responsabilidades respecto del cierre y clausura, tarifa de remuneración del operador, propiedad y uso del terreno al final de la vida útil de la celda sanitaria, tratamiento de los lixiviados, posibilidad o no de aprovechamiento del Biogás, entre otros; por lo tanto, el contrato suscrito entre las partes, es factor determinante para determinar su tratamiento contable.

El tratamiento contable puede corresponder a un elemento de propiedad, planta y equipo (sección 17 de la NIIF para la PYMES), o puede corresponder con un activo intangible o financiero a través de un contrato de concesión (sección 34 de la NIIF para las PYMES).

En la consulta se responderá como si se tratase de un elemento de propiedad, planta y equipo, y se debe observar lo siguiente:

Los terrenos se consideran de vida útil ilimitada, sin embargo, cuando se trata de terrenos utilizados como minas, canteras, y vertederos (*lugar donde se vierte basuras, residuos o escombros*), el párrafo 17.16 de la NIIF para las PYMES prevé que estos podrían tener una vida útil limitada, de acuerdo con las condiciones contractualmente pactadas:

“... Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian”. (Negritas fuera del texto)

El terreno donde se encuentra la celda sanitaria cumple las condiciones para asignarle una vida útil limitada, por lo que sería sujeto de depreciación de manera conjunta con la celda sanitaria.

Ahora bien es importante establecer que la vida útil del terreno se encuentra determinada por la vida útil asignada a la celda sanitaria, de tal forma que si en el terreno existen varias celdas sanitarias, o se van a construir en el futuro otras celdas sanitarias, entonces el terreno tendrá que tratarse por componentes y depreciarse en función del uso que puede representar a través de las celdas existentes o potenciales.

El consultante menciona respecto de la posibilidad de deteriorar dicho terreno, ante lo cual este Consejo considera que el terreno, junto con la celda sanitaria, es objeto de depreciación de conformidad con su vida útil establecida, y puede ser objeto de deterioro ante la existencia de un indicador de deterioro de la sección 27 de la NIIF para las PYMES.

Respecto del terreno, junto con la celda sanitaria, para efectos del cálculo de la base de depreciación, se debe analizar si se debe incluir, o no, el valor presente de los costos de



rehabilitación futura del terreno y los costos de cierre de la celda sanitaria (clausura y pos-clausura), de conformidad con lo pactado contractualmente con la entidad de gobierno para el manejo de la celda sanitaria.

El párrafo 17.10 de la NIIF para las PYMES menciona lo siguiente:

“El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (...)

(c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo. (Negritas fuera del texto)

Si la obligación de incurrir en costos de clausura y potclusura de la celda sanitaria, se incurre desde el inicio de la operación de recolección de residuos sólidos, entonces la estimación de los costos de desmantelamiento en la fecha del reconocimiento inicial del activo se reconocen como un mayor valor de la celda sanitaria, contra un incremento de un pasivo por provisión por costos de cierre; pero si la obligación de incurrir en costos de clausura y pos-clausura de la celda sanitaria se incurre en la medida que el servicio se presta (de acuerdo a los términos contractuales) entonces se deben estimar dichos costos en la medida que la celda es utilizada, como un costo del servicio prestado contra un pasivo por provisión (es decir no haría parte del costo inicial).

La entidad propietaria del terreno donde se construirá la celda sanitaria deberá depreciar dicho terreno, junto con la celda sanitaria, estableciendo la vida útil de conformidad con lo establecido en el párrafo 17.21 de la NIIF para las PYMES:

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

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

(b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y

conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

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

(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados”.

Se recomienda a la entidad asignar la vida útil del terreno, teniendo en cuenta la celda sanitaria, puesto que esta es la que delimita la vida útil del terreno, y la cual puede establecerse en periodos de tiempo (meses), o en referencia a la capacidad de la celda sanitaria.

También, se debe observar la existencia de un valor residual respecto del terreno y la celda sanitaria, el valor residual corresponde con:

“El importe estimado que una entidad podría obtener actualmente por la disposición de un activo, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil”.

El valor residual afecta el importe depreciable del activo, y debe estimarse de conformidad con el uso del terreno al final de la vida útil, las condiciones contractuales, entre otros.

Como se mencionó inicialmente, se debe observar el contrato suscrito entre el prestador del servicio público y la entidad de gobierno (municipio, distrito, departamento), con el objeto de determinar la existencia o no de un contrato de concesión (observar la sección 34 de la NIIF para las PYMES, y en especial la CINIIF 12 de la NIIF plenas). En caso de existir un contrato de concesión se debe observar si el derecho del operador sobre el terreno y la celda sanitaria corresponde con un activo intangible o con un activo financiero.

Un activo financiero se reconocerá, si la entidad de servicios públicos tiene el derecho contractual incondicional a recibir flujos de efectivo, de la entidad concedente, derivados de los servicios de construir y operar el terreno y la celda sanitaria; un activo intangible se reconocerá si la entidad de servicios públicos recibe un derecho a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. (...)



Diferidos bajo NIIF para PYMES

Concepto	Pregunta
2018-0806	<p><i>“(…) me permito solicitar información general, de cuales partidas se compondrían los diferidos bajo NIIF para pymes y en que sección de ellas se puede encontrar orientación con relación a los mismos, entendiéndolo que los únicos diferidos que se manejarían y presentarían en el Estado de Situación financiera, serían los gastos pagados por anticipado por concepto de seguros pagados por anticipado y arrendamientos pagados por anticipado, lo cuales tienen una connotación especial puesto que estos son contratos se pueden rescindir en cualquier momento y se recuperaría suma de dinero alguna de la que se haya pagado por anticipado.</i></p> <p><i>Si una entidad en sus estados de situación financiera de periodos intermedios es decir mes a mes, puede presentar en diferidos, partidas tales como: impuestos prediales que se pagan al principio del año y los amortizan en los doce meses dentro del año fiscal y contable, gastos de mantenimiento de maquinaria y equipo para amortizarlos en los doce meses dentro el año fiscal y contable”</i></p>

Respuesta

(…) Los anticipos conceden a la entidad un derecho a recibir un bien o servicio, y en consecuencia dichas partidas cumplen los requisitos para ser reconocidos como un activo, y deberán seguir siendo amortizadas en la medida en que se reciben los bienes o servicios.

Los anticipos no deben ser agrupados bajo las denominaciones de activos financieros, ya que estos no otorgan a la entidad un derecho a recibir efectivo, requisito fundamental para reconocer un instrumento financiero.

Se recomienda que dichas partidas se agrupen, para efectos de presentación, bajo denominaciones generales de otros activos no financieros, o si ellos representan partidas importantes, también es viable su presentación en el estado de situación financiera bajo la denominación de pagos anticipados o anticipos en efectivo (ver párrafo 3.15 del marco técnico de las empresas del grupo 2).

Sobre el particular, el marco técnico de las empresas del grupo 2, señala lo siguiente:

Sección 18 Activos Intangibles.

“18.16 El párrafo 18.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios”.

De otra parte, vale la pena aclarar términos propios referentes a la información financiera de periodos intermedios, de acuerdo con la NIC 34,

contenida en el anexo 1 del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios:

“4 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Periodo intermedio es todo periodo contable menor que un periodo anual completo.

Por información financiera intermedia se entiende toda información financiera que contenga, o bien un juego completo de estados financieros (...), o bien un juego de estados financieros condensados (...), para un periodo intermedio.

Contenido de la información financiera intermedia

5 La NIC 1 define un juego completo de estados financieros, como el que incluye los componentes siguientes:

(a) un estado de situación financiera al final del periodo;

(b) un estado del resultado y otro resultado integral del periodo;

(c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;

(d) un estado de flujos de efectivo del periodo;

(e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa;

(ea) información comparativa con respecto al periodo inmediatamente anterior, tal como se especifica en los párrafos 38 y 38A de la NIC 1; y

(f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo inmediato anterior comparativo, cuando una entidad aplique una política contable de forma



retroactiva o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D de la NIC 1.

Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título “estado del resultado integral” en lugar de “estado del resultado y otro resultado integral” (...)

Si se considera que la entidad presenta información financiera intermedia, debe emitirse con el rigor que la NIC 34 establece.

En adición de lo anterior, y articulando el asunto de la consulta, el párrafo 23 de NIC 34 establece:

“Al tomar la decisión relativa a cómo reconocer, medir, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, la importancia relativa debe ser evaluada en relación a los datos financieros del periodo intermedio en cuestión. Al realizar evaluaciones sobre importancia relativa, debe tenerse en cuenta que las mediciones

intermedias pueden estar basadas en estimaciones en mayor medida que las mediciones correspondientes a los datos del periodo anual.”

Ahora bien, para el caso planteado por el consultante, los impuestos prediales no podrán reconocerse como un activo ya que no van a generar beneficios económicos futuros para la entidad, por tal razón deberán ser reconocidos como un gasto.

Así mismo, si los gastos de mantenimiento de maquinaria y equipo que son pagados por anticipado y aun no se han prestado los servicios podrán ser reconocidos como un anticipo.

En caso contrario, deberá evaluarse si corresponden a un mayor valor de la propiedad, planta y equipo (como reparaciones, adiciones o mejoras) o al resultado del ejercicio.

**Diferencia en cambio en partidas no monetarias e ingresos en constructoras**

Concepto	Pregunta																																																
2018-0268	<p><i>“En relación con la aplicación de la NIC 2 en lo relacionado con los costos del inventario, me surgen algunas inquietudes las cuales agradezco su opinión. (...)”</i></p> <p>CONSULTA</p> <p><i>(...) ¿Ningún valor por diferencia en cambio debe ser capitalizado en el costo de los insumos importados para el proceso de fabricación? (...)</i></p> <p><i>En relación con la aplicación de la NIIF 15, me surgen algunas inquietudes las cuales agradezco su opinión. (...)</i></p> <p><i>¿Bajo el entendimiento de los párrafos anteriores, una entidad dedicada a la construcción de bienes inmuebles, debe reconocer contablemente el valor total de un contrato aún sin iniciar la obra? Ejemplo: El constructor firma con un cliente un contrato por \$1.000.000.000 el 5 de febrero de 2018 y su terminación el 31 de diciembre de 2018. El 10 de febrero de 2018 el cliente transfiere a la cuenta del constructor \$400.000.000 como anticipo (acordado en el contrato). El contrato establece que el constructor debe facturar a su cliente teniendo en cuenta el método del porcentaje de terminación de obra. En junio 30 de 2018, los ingenieros e interventores de la obra, informan que el avance de la obra es del 60% y el constructor procede a facturar \$600.000.000.</i></p> <p><i>Para el caso del ejemplo los costos incurridos por el constructor son de \$350.000.000.</i></p> <p><i>Agradezco a ustedes indicarme si los registros que a continuación detallo son correctos:</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Detalle</th> <th>Débitos</th> <th>Créditos</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td colspan="3">A la firma del contrato:</td> </tr> <tr> <td>Activos del contrato (Deudores)</td> <td>1.000.000.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Pasivos del contrato (Otros Pasivos)</td> <td></td> <td>1.000.000.000</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Al recibo del Anticipo:</td> </tr> <tr> <td>Efectivo y equivalentes de efectivo (Bancos)</td> <td>400.000.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Otros pasivos (anticipos recibidos)</td> <td></td> <td>400.000.000</td> </tr> <tr> <td colspan="3">En junio 30 con el informe del avance de obra del 60%:</td> </tr> <tr> <td>Deudores (clientes)</td> <td>600.000.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ingresos ordinarios por obras de construcción</td> <td></td> <td>600.000.000</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Por los costos incurridos:</td> </tr> <tr> <td>Costos de construcción (materiales, mod y cif)</td> <td>350.000.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Efectivo y equivalentes de efectivo</td> <td></td> <td>350.000.000</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Ajuste a los Valores brutos del Contrato:</td> </tr> <tr> <td>Activos del contrato (Deudores)</td> <td></td> <td>600.000.000</td> </tr> <tr> <td>Pasivos del contrato (Otros Pasivos)</td> <td>600.000.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Detalle	Débitos	Créditos	A la firma del contrato:			Activos del contrato (Deudores)	1.000.000.000		Pasivos del contrato (Otros Pasivos)		1.000.000.000	Al recibo del Anticipo:			Efectivo y equivalentes de efectivo (Bancos)	400.000.000		Otros pasivos (anticipos recibidos)		400.000.000	En junio 30 con el informe del avance de obra del 60%:			Deudores (clientes)	600.000.000		Ingresos ordinarios por obras de construcción		600.000.000	Por los costos incurridos:			Costos de construcción (materiales, mod y cif)	350.000.000		Efectivo y equivalentes de efectivo		350.000.000	Ajuste a los Valores brutos del Contrato:			Activos del contrato (Deudores)		600.000.000	Pasivos del contrato (Otros Pasivos)	600.000.000	
Detalle	Débitos	Créditos																																															
A la firma del contrato:																																																	
Activos del contrato (Deudores)	1.000.000.000																																																
Pasivos del contrato (Otros Pasivos)		1.000.000.000																																															
Al recibo del Anticipo:																																																	
Efectivo y equivalentes de efectivo (Bancos)	400.000.000																																																
Otros pasivos (anticipos recibidos)		400.000.000																																															
En junio 30 con el informe del avance de obra del 60%:																																																	
Deudores (clientes)	600.000.000																																																
Ingresos ordinarios por obras de construcción		600.000.000																																															
Por los costos incurridos:																																																	
Costos de construcción (materiales, mod y cif)	350.000.000																																																
Efectivo y equivalentes de efectivo		350.000.000																																															
Ajuste a los Valores brutos del Contrato:																																																	
Activos del contrato (Deudores)		600.000.000																																															
Pasivos del contrato (Otros Pasivos)	600.000.000																																																

Respuesta



(...) A continuación, damos Respuesta a su consulta así:

¿Ningún valor por diferencia en cambio debe ser capitalizado en el costo de los insumos importados para el proceso de fabricación?

Para dar Respuesta a su inquietud debemos traer a colación del párrafo 23 de la NIC 21:

“Al final de cada periodo sobre el que se informa: (...)”

(b) las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; (...)”

Por lo anterior, dado que el inventario es una cuenta de carácter no monetario y, por tal razón, su saldo al final del periodo debe estar medido a la tasa de cambio de la fecha de la transacción, es decir, de la fecha en la cual se cumplen los criterios de reconocimiento del inventario.

¿Bajo el entendimiento de los párrafos anteriores, una entidad dedicada a la construcción de bienes inmuebles, debe reconocer contablemente el valor total de un contrato aún sin iniciar la obra? (...)

Para dar Respuesta a su inquietud debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF 9 y de la NIIF 15:

Párrafo 12 NIIF 15: “A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y

(b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos”.

Párrafo 22 NIIF 15: “Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23)”.

B3.1.2 NIIF 9 “Los siguientes son ejemplos de aplicación del principio establecido en el párrafo 3.1.1: (...)

(b) Los activos a ser adquiridos o los pasivos a ser incurridos como resultado de un compromiso en firme de comprar o vender bienes o servicios, no se reconocen generalmente hasta que al menos alguna de las partes haya ejecutado sus obligaciones según el contrato.

Por ejemplo, una entidad que recibe un pedido en firme generalmente no lo reconoce como un activo (y la entidad que solicita el pedido no lo reconoce como un pasivo) en el momento del compromiso ya que, por el contrario, retrasa el reconocimiento hasta que los bienes o servicios pedidos hayan sido expedidos, entregados o se ha realizado la prestación.

Si un compromiso en firme de compra o venta de partidas no financieras está dentro del alcance de esta Norma, de acuerdo con los párrafos 2.4 a 2.7, su valor razonable neto se reconocerá como un activo o pasivo en la fecha del compromiso. Además, si un compromiso en firme no reconocido previamente se designa como partida cubierta en una cobertura de valor razonable, cualquier cambio en el valor razonable neto atribuible al riesgo cubierto se reconocerá como un activo o pasivo después del inicio de la cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 (b) y 6.5.9). (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por lo anterior, la contabilidad de una entidad constructora puede observarse teniendo en cuenta dos circunstancias:

- Si la obligación de desempeño es la de prestar el servicio de construcción, de acuerdo con las especificaciones pactadas en el contrato, por parte del cliente, y el acceso a los bienes y servicios que obtiene el cliente en la medida que se avanza en la prestación del mismo, entonces se debe aplicar la NIIF 15, y se debe realizar la causación del ingreso en la medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño.
- Si la obligación de desempeño es la de entregar un inmueble previamente pactado por la empresa constructora en un momento de tiempo determinado, entonces el ingreso se debe reconocer en el momento en que se satisface dicha obligación, mientras esto ocurre, los costos se deben acumular como inventarios de conformidad con la NIC 2 o la sección 13 de la NIIF para las PYMES.

Así mismo, con referencia al registro planteado por el consultante, este Consejo no considera pertinente reconocer un activo frente a un pasivo en el momento de la firma del contrato, ya que no se han satisfecho las obligaciones de desempeño. (...)



Documentos soporte de intereses

Concepto	Pregunta
2018-1108	<p><i>(...) La Superintendencia de Sociedades en oficio 2018-01 448212 (...) se pronuncia sobre el asunto expuesto en la referencia, indicando que:</i></p> <p><i>“Para el registro de los hechos económicos en los libros (soporte-registro-comprobante) deberá regirse por lo dispuesto en los Artículos 123 y 124 antes referidos, pues como ya se indicó las NIIF no se ocuparon de aspectos relacionados con registros contables, libros y soportes, pero debe entenderse que las operaciones que realice una entidad deben encontrarse registradas en los libros de contabilidad, a través de comprobantes preparados con fundamento en los soportes de origen interno y externo.”</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta que en los procesos judiciales que cursan en procura de obtener el pago de deudas en mora, ejemplo cuotas de administración ordinarias o extraordinarias e intereses, en propiedades horizontales (...), se consulta, cuál debe ser el soporte de las cifras que se reportan en los balances de los acreedores.</i></p> <p><i>En efecto conocemos casos en los que las cifras que con tal procedencia muestran los balances, inclusive como activos corrientes, no se soportan en liquidaciones aprobadas en el proceso y es necesario concretar el “fundamento “origen de las cifras auditadas en los balances.</i></p>

Respuesta

Los marcos de información financiera establecen los requisitos para el reconocimiento, baja en cuenta, medición (inicial y posterior), presentación y revelación de las cuentas por cobrar en los estados financieros.

Tratándose de una entidad clasificada en el grupo dos, son los establecidos en el anexo segundo del Decreto 2420 de 2015, y particularmente lo establecido en la sección 11 de esta norma (...).

Respecto de las cuotas por cobrar en una copropiedad, incluidos los gastos de cobranza e intereses moratorios, es posible que la totalidad o parte de ellas hayan sido deterioradas en los estados financieros, o que la entidad mantenga registros por fuera de balance, para llevar el control de dichas cuentas por cobrar.

No obstante, lo anterior, esto no significa que la deuda no exista o que se extinga el derecho de cobro, por cuanto una cosa son los requerimientos contables que deben ser observados al elaborar los estados financieros de propósito general y otros los requisitos establecidos en las normas legales para probar la extinción de la deuda.

Las cuentas por cobrar correspondientes a gastos de cobranza e intereses de mora pueden incorporarse en registros fuera de balance, cuando según las normas de información financiera no cumplan los criterios para su reconocimiento.

Tratándose de cuotas ordinarias y extraordinarias en cobro por la vía judicial, este consejo entiende que el registro contable que debe estar en la contabilidad se refiere a la deuda original, y no necesariamente al valor exacto que se pretende cobrar, que como se indicó anteriormente, puede tratarse de una contingencia que no cumple los requisitos para reconocerse como activo en la información financiera de la copropiedad.

Respecto del soporte adecuado para demostrar la operación, puede constituirse teniendo en cuenta el reglamento de copropiedad (que da origen a la obligación), la factura o documento equivalente en la cual se realizan los cobros por administración o cuota extraordinarias, para el caso de los intereses de mora el soporte final podría ser la liquidación sobre los saldos insolutos del deudor.



Donaciones - bibliotecas

Concepto	Pregunta
2018-0816	<p><i>“(...) respecto a los Certificados de Donación Bibliotecaria, expedidos por la Biblioteca Nacional por donación de acervos bibliotecarios de acuerdo con el artículo 125 del Estatuto Tributario, y la Resolución 2381 de 8 de agosto de 2013 del Ministerio de cultura, para que se sirvan aclarar las dudas que se expresan más adelante. (...)”</i></p> <p><i>¿Cómo contabiliza el ingreso de los Certificados de Donación Bibliotecaria?</i></p> <p><i>En caso de que esos Certificados de Donación Bibliotecaria sean transferidos de acuerdo con lo autorizado por el mencionado artículo 125, ¿Cómo se contabiliza su ingreso por parte de la entidad a la que fueron transferidos?</i></p> <p><i>Si la entidad a la que se hizo la transferencia hizo un pago por esos certificados ¿Cómo contabiliza el egreso correspondiente a ese pago?”</i></p>

Respuesta

(...) ¿Cómo contabiliza el ingreso de los Certificados de Donación Bibliotecaria?

El Artículo 125 del Estatuto Tributario, establece:

“Las personas jurídicas obligadas al pago del impuesto sobre la renta por el ejercicio de cualquier tipo de actividad, que realicen donaciones de dinero para la construcción, dotación o mantenimiento de bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y de la Biblioteca Nacional también tendrán derecho a deducir el ciento por ciento (100%) del valor real donado para efectos de calcular el impuesto sobre la renta a su cargo correspondiente al período gravable en que se realice la donación.

Este incentivo solo será aplicable, previa verificación del valor de la donación y aprobación del Ministerio de Cultura. En el caso de las bibliotecas públicas municipales, distritales o departamentales se requerirá la previa aprobación del Ministerio de Cultura y de la autoridad territorial correspondiente.

Estas donaciones darán derecho a un Certificado de Donación Bibliotecaria que será un título valor a la orden transferible por el donante y el cual se emitirá por el Ministerio de Cultura sobre el año en que efectivamente se haga la donación. El monto del incentivo podrá amortizarse en un término de cinco (5) años desde la fecha de la donación.

Igual beneficio tendrán los donantes de acervos bibliotecarios, recursos informáticos y en general recursos bibliotecarios, previo avalúo de los respectivos bienes, según reglamentación del Ministerio de Cultura.”

La NIIF para las PYMES define los ingresos como:

“incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintos de las relacionados con las aportaciones de los propietarios”

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el peticionario, los certificados de donación no cumplen con la definición de ingreso, dado a que no corresponden a entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que darían como resultado aumentos del patrimonio.

Cuando la entidad realice la donación, deberá reconocer un gasto en el estado de resultados por el valor del dinero entregado con destino a la Red Nacional de Bibliotecas Públicas o la Biblioteca Nacional.

La recepción del Certificado de Donación Bibliotecaria se asimila a un crédito fiscal establecido por la Sección 29 de la NIIF para las Pymes - (de igual forma para la NIC 12), por lo que de no ser usado en el periodo fiscal correspondiente, o ser usado parcialmente, generaría una diferencia temporaria⁶⁶ deducible por el saldo del certificado que podría ser utilizado en periodos futuros.

⁶⁶ Ver párrafo 34 de la NIC 12 incorporado en el anexo 1 del decreto 2420 de 2015 o sección 29 de la NIIF para las PYMES párrafo 29.21



Dicha diferencia temporaria deducible se reconocería como un activo por impuesto diferido, el cual debe medirse hasta el periodo en el que sea utilizado como deducible en la declaración de renta del contribuyente, o darse de baja, si pasado los cinco años, no se ha hecho uso del mismo.

En caso de que esos Certificados de Donación Bibliotecaria sean transferidos de acuerdo con lo autorizado por el mencionado Artículo 125, ¿Cómo se contabiliza su ingreso por parte de la entidad a la que fueron transferidos?

El certificado de donación origina un efecto tributario, por tanto, no generará registro contable alguno. Un Certificado de Donación Bibliotecaria puede ser cedido (vendido) a un tercero que pueda usar dicho beneficio (así lo prevé la legislación), en ese caso el activo por impuesto diferido se deberá dar de baja y se deberá reconocer una ganancia o pérdida en venta de activos no corrientes que afecta el estado de resultados.

Si la entidad a la que se hizo la transferencia hizo un pago por esos certificados ¿Cómo contabiliza el egreso correspondiente a ese pago?

La NIIF para las PYMES define los gastos:

“como decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios”

Por lo anterior, se considera un gasto los pagos realizados por concepto de donaciones entregadas.

De manera adicional, cuando una entidad adquiere de un donante un Certificado de Donación Bibliotecaria, no generará registro contable alguno, sólo afectación tributaria, por lo que se recomienda reconocer un activo por impuesto diferido (créditos fiscales) por el valor pagado al tercero por concepto del certificado de donación, y al final del periodo ajustarlo por la diferencia temporaria que resultase del saldo no utilizado y que pudiese ser descontado en declaraciones de rentas futuras, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas de impuestos a las ganancias acerca del reconocimiento de diferencias temporarias como activos por impuestos diferidos (...).



Donaciones en las ESAL

Concepto	Pregunta
2018-0186	<p><i>Una Entidad A clasificada en el Grupo 1, recibe una donación parte de una Entidad B (Sin Ánimo de lucro). Esta entidad B apoya algunas de las actividades de que realiza la entidad A.</i></p> <p><i>La donación se trata de un equipo informático, del cual la Entidad B indica que entrega dicho equipo informático y no espera que le sean devueltos, sin embargo, indica que debe ser destinadas a un proyecto específico que la Entidad A desarrolla. Dentro de la política de Propiedades, Planta y Equipo de la Entidad A, el equipo informático cumple con los criterios de reconocimiento como propiedades, planta y equipo, sin embargo, al ser una donación de una entidad que no pertenece al gobierno en sí, pero se conoce que los fondos de esta Entidad A que es Internacional provienen de entidades gubernamentales, la consulta es ¿Es válido aplicar la NIC 20 – Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, si dicha donación no proviene de entidades gubernamentales? ¿Cuál es el manejo que se debería dar a esta donación? ¿Cuál norma se debería aplicar?</i></p>

Respuesta

(...) Las donaciones recibidas por parte de empresas privadas, por gobiernos de otros países, por parte de Organizaciones No Gubernamentales, y en general por particulares, se encuentran dentro del alcance de la NIC 20 Subvenciones Gubernamentales, aplicando la jerarquía establecida en la NIC 8, relacionada con la selección y aplicación de políticas contables, al respecto los párrafos 10 y 11 de NIC 8, establecen lo siguiente:

“En ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:

(a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y

(b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:

(i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;

(ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;

(iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;

(iv) sean prudentes; y

(v) estén completos en todos sus extremos significativos.

Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia se referirá, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad:

(a) Los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y

(b) Las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual”

Teniendo en cuenta que la NIC 20 Subvenciones Gubernamentales, trata los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación, de subvenciones recibidas por parte de entidades de gobierno, el mismo criterio puede ser aplicable cuando se reciben donaciones o subvenciones de particulares, entidades no gubernamentales, o gobiernos extranjeros.

En el Documento de Orientación Técnica No. 14 (DOT 14) emitido por este Consejo, se incorporan lineamientos generales para la contabilidad de las ESAL (Ver www.ctcp.gov.co, enlace publicaciones/orientaciones técnicas).

En relación con los registros contables que debe realizarse para reconocer las donaciones recibidas por la entidad, estos dependerán del método utilizado. En el DOT 14 se señalan dos métodos: a) el método del diferido, y b) el método de la contabilidad de fondos. A continuación, incluimos algunos extractos de la orientación técnica que puede ser considerado para



determinar la forma correcta de contabilizar las donaciones o contribuciones recibidas por una ESAL.

Método del Diferido

De acuerdo con este método, el tratamiento contable depende del tipo y propósito de la contribución. Algunas características son las siguientes:

Si la contribución se utiliza en un gasto, se causa igualmente como ingreso en el resultado del ejercicio.

Cuando se recibe una contribución para ser utilizada en gastos en periodos posteriores, se lleva a un ingreso diferido como una contribución diferida, que se amortiza a medida que el gasto correspondiente se incurre, llevándola como reconocimiento de contribuciones diferidas.

Si la contribución es para la adquisición posterior de activos, de igual manera que en el punto anterior se lleva como ingreso diferido y se amortiza en línea con la depreciación del activo adquirido, como amortización de contribuciones diferidas.

Los aportes permanentemente restringidos se llevan a esta categoría en el activo neto y corresponden a aquellos que están representados en activos que deben mantenerse a perpetuidad.

Las contribuciones sin restricciones utilizadas en el año se llevan directamente a ingresos; si no se utilizan en el año se llevan como parte del activo neto sin restricciones.

Si el consejo de administración u órgano equivalente decide destinar una partida de contribuciones sin restricciones para una finalidad especial, se lleva como activo neto internamente restringido.

Las contribuciones con restricciones temporales, se llevan como parte del activo neto temporalmente restringido.

En entidades donde no existan fuentes muy variadas de contribuciones o aportes con diferentes tipos de restricciones este método resulta sencillo y muy apegado a los requerimientos de los marcos técnicos normativos. Si los aportantes, donantes o contribuyentes son muy diversos, puede ser apropiado usar el Método de la Contabilidad de Fondos que se explica a continuación.”

Método de la Contabilidad de Fondos

La contabilidad de fondos se basa en la creación formal de fondos individuales para separar grupos de actividades similares ligadas a una misma clase de recursos en función de sus restricciones. Una ESAL puede establecer el número de fondos que requiera para reflejar la variedad de restricciones impuestas a ellos, ya sea externa o internamente.

La contabilidad de fondos agrupa las transacciones y las cuentas relacionadas con actividades que tengan restricciones similares. Cada fondo tiene sus propios ingresos y gastos, sus propios activos y pasivos y su propio saldo de activo neto (cuando se utiliza la contabilidad de fondos, este último se denomina saldo de los fondos). En este método la ESAL presenta un fondo general, también llamado fondo operativo y por lo menos un fondo restringido.

Si recibe contribuciones permanentemente restringidas, las lleva en un fondo de aportes permanentemente restringidos. Cabe anotar que la existencia de aportes permanentemente restringidos no significa que todos los aportes lo sean. Por ejemplo, los aportes de los fundadores pueden no tener restricciones, pero no por ello dejan de ser una partida patrimonial que debe llevarse directamente al activo neto, aunque sin restricciones. Como en el Método del Diferido, el tratamiento contable depende del tipo y propósito de la contribución. Algunas características de este método son las siguientes:

Las contribuciones para aportes permanentemente restringidos se presentan como ingresos del fondo de aportes permanentemente restringidos.

Las contribuciones con restricciones externas se presentan como ingresos del fondo restringido correspondiente. Esto significa que no existen bajo este método contribuciones diferidas, por lo cual todas hacen parte del ingreso. Sin embargo, una cosa es la restricción de uso y otra las obligaciones asumidas, por lo cual, en el caso colombiano, aun usando este método, las contribuciones que impliquen el cumplimiento de condiciones futuras, deben llevarse como un ingreso diferido.

Esto dificulta el uso del método, porque el saldo neto del fondo puede no coincidir con el total de aportes recibidos, por lo cual tendría que hacerse una conciliación en notas a los estados financieros.



Las contribuciones con restricciones externas, pero sin un fondo correspondiente, se llevan al fondo general y se difieren tal como se explicó atrás en el método del diferido.

Las contribuciones sin restricciones se llevan como ingresos del fondo general, en el año de su recepción.

Si una entidad tiene muchos fondos sería impráctico presentarlos todos detalladamente. En ese caso suelen agruparse en un número pequeño de fondos, por lo general en fondos de aportes permanentemente restringidos (el capital no puede utilizarse, pero sí los rendimientos de las inversiones), fondos temporalmente restringidos (solo utilizable bajo el cumplimiento de determinados requisitos) y fondos sin restricción (uso libre).

También es dable separar los fondos restringidos entre los que tienen restricciones externas (impuestas por los donantes) e internas (impuestas por el máximo órgano de la ESAL, usualmente la asamblea).

El estado de actividades y saldos de fondos muestra, para cada clase de fondo, los ingresos y gastos y los excesos o defectos de los ingresos sobre los gastos, que dan como resultado el cambio en el saldo del fondo.

Puede haber transferencias entre fondos, bien sea porque se han cumplido las condiciones que generaban la restricción o por decisión del máximo órgano de la ESAL, entre fondos sin restricción y fondos internamente restringidos.

El control sobre los fondos es usualmente ejercido por el consejo de administración o junta directiva, según sea el órgano facultado para ello, considerando la elaboración del presupuesto de ingresos y gastos y su ejecución durante el año. Desde luego, si una ESAL usa este enfoque, el Revisor Fiscal tendría que incluir todos los fondos en su plan de auditoría del año.

En los estados financieros de la ESAL, los fondos se muestran en una sección separada, usualmente a través de columnas de acuerdo con la agrupación establecida por la entidad, las cuales se combinan para mostrar las cifras completas de las distintas actividades.

Cuando se usa contabilidad de fondos, se presentan solo tres estados, tal como lo exige la NIIF para las PYMES. Si se trata de una ESAL que pertenezca al Grupo1, debe presentar los cuatro estados exigidos para este grupo.

Como ya se indicó, el ESF y el EA presentan columnas separadas para cada tipo de fondo, pero no se acostumbra a hacer tal separación para el EFE, que suele presentarse combinado. El EA muestra, para cada categoría de fondos, los ingresos, los gastos, el exceso (o defecto) de los ingresos sobre los gastos, y el cambio resultante en el saldo del fondo. En forma de ecuación, se calcula el saldo del fondo de fin de año de esta manera:

Saldo inicial del fondo + exceso de ingresos sobre gastos = saldo final fondo.

Para cada una de las categorías de fondos seleccionados, el ESF muestra los activos, los pasivos y el saldo del fondo. En forma de ecuación: saldo del fondo = activos – pasivos”

Ahora respecto de lo que define la NIC 20, subvenciones gubernamentales, encontramos lo siguiente en el párrafo 12:

“Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar”.

El párrafo 17 de la NIC 20, menciona lo siguiente respecto del registro contable:

“... las subvenciones relacionadas con activos que se amortizan, normalmente se contabilizarán en el resultado de los mismos periodos y en las mismas proporciones en los que se reconozca la depreciación de esos activos”.

Respecto de la presentación, en el estado de situación financiera, la NIC 20 permite dos métodos (párrafos 24 al 28 de la NIC 20) consistentes en presentarlos como un pasivo no financiero (ingresos diferidos), o como un menor valor del importe en libros con el que se relacionan.

Al respecto la entidad debe en sus políticas contable indicar cuál es el procedimiento seleccionado y aplicarlo en la presentación de la información financiera. (...)



Donaciones

Concepto	Pregunta
2018-0083	<p><i>Agradezco por favor brindar referencia sobre como una propiedad horizontal debe contabilizar la donación de \$5.800.00, dinero que entrega la constructora para la compra de unas máquinas para el Gimnasio, con la condición de que la factura de la compra saliera a nombre de la constructora, el dinero de la donación lo contabilice como un ingreso por donación contra caja y la contra partida la contabilice como un gasto y no como propiedad planta y equipo ya que lo que había leído decía que solo lo que podía ingresar como activo en propiedad planta y equipo y patrimonio cuando se reciben bienes de uso de la copropiedad.</i></p> <p><i>Solicito aclaración del concepto porque existe controversia en el conjunto por la forma de cómo lo contabilice y me solicitaron un concepto de cómo debe ser contabilizado para ver si se modifican los estados financieros, ya que se nos acerca la asamblea general ordinaria y queremos dejar en claro el ingreso de la donación con su contra partida en la compra de las maquinas.</i></p> <p><i>Agradezco su colaboración y pronta Respuesta</i></p>

Respuesta

(...) A continuación, se transcribe el tema de donaciones recibidas de la Orientación No. 15:

“Donaciones o subvenciones recibidas por la Copropiedad”⁶⁷

Para la contabilización de las subvenciones o donaciones que reciba la copropiedad se tendrán en cuenta los principios para la contabilización de las subvenciones contenidas en los Grupos 1, 2 o 3, dependiendo del marco técnico normativo que resulte aplicable.

En general, los principios establecidos en los nuevos MTN establecen que las subvenciones se reconocen por su valor razonable.

Las donaciones o subvenciones que no imponen condiciones de rendimiento futuras se reconocen como ingreso en el estado de resultados, cuando los importes de la subvención sean exigibles, y las subvenciones que imponen condiciones de rendimiento futuras se reconocen como ingreso únicamente cuando se cumplan las condiciones de rendimiento, lo que implica que hasta tanto se cumplan las condiciones estas se registren como un pasivo por ingresos diferidos.

Si las subvenciones están relacionadas con la adquisición, construcción o mejora de activos, y existen condiciones de rendimiento futuras, lo más pertinente es registrar la subvención como un ingreso diferido y reconocerlas en resultados sobre una base

sistemática a lo largo de la vida útil del correspondiente activo.

El cuadro No. 14 presenta un resumen de los principios que deben ser aplicados para la contabilización de las subvenciones: (...)”

(si ellos cumplen las condiciones para su reconocimiento como elementos de PPyE), y registrando como contrapartida un ingreso en el estado de resultados, o un ingreso diferido, si la donación impone alguna condición.

Respecto a la pregunta sobre si las máquinas de gimnasio, recibidas como donación por parte de la constructora, corresponden a un elemento de propiedad, planta y equipo o a un gasto, es importante observar que por tratarse de un bien mueble no esencial desafectado, puede reconocerse como un elemento de propiedad, planta y equipo, y, por tratarse de una donación la contrapartida correspondería con el pasivo diferido (siempre que la donación imponga condiciones que deban ser cumplidas a través del tiempo), o como un ingreso en el estado de resultados, si la donación no impone ninguna condición. (...)

⁶⁷ Ver: Grupo 1, Decreto 2615 de 2014, NIC 20; Grupo 2, Decreto 3022/2013, Sección 24; y Grupo 3, Decreto 2706/2012, cap. 2.



Donaciones en especie

Concepto	Pregunta
2018-0962	<i>La compañía “recibió en el mes de Octubre activos fijos a través de una cesión a título gratuito y por lo tanto NO representa o contiene valor económico alguno para las partes”, sin embargo quisiera saber cuál es la forma de registro de dichos activos en la sociedad, ya que físicamente si se está haciendo el uso y aprovechamiento de los mismos”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con la información suministrada por el peticionario, en opinión de este Consejo es importante analizar la transacción no necesariamente de forma individual, sino teniendo en consideración otros factores, como la relación contractual con quien realiza la cesión a título gratuito (si es una relación proveedor-cliente), o si se trata de una transacción con una parte relacionada.

Teniendo en cuenta que la norma no trata la cesión de activos a título gratuito en una sección específica, el consultante deberá considerar lo siguiente:

- **Que se trate de un componente de una transacción con un proveedor o con un cliente**, caso en el cual deberá tratar dicha cesión a título gratuito por su valor razonable, como un componente separado de la transacción (un compromiso pactado), que afectaría el precio de venta de los bienes o servicios (en caso de tratarse de una relación con un cliente) o como un menor valor del costo de los productos adquiridos (en caso de tratarse de una relación con un proveedor).
- **Que se trate de una operación con parte relacionadas** y se deban utilizar los criterios de revelación establecidos en la sección 33 de las NIIF para las PYMES.
- **Que se trate de una cesión a título gratuito con un tercero no vinculado ni relacionado de forma contractual.** En este caso, la entidad deberá elaborar una política contable teniendo en cuenta lo establecido en la sección 24 de NIIF para las PYMES que trata un tema similar a las subvenciones gubernamentales.

La Sección 24 de la NIIF para las PYMES menciona lo siguiente:

Párrafo 24.4 *Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:*

- a. *una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.*
- b. *una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento; y*
- c. *las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.*



Ejercicio profesional del contador

Concepto	Pregunta
2018-0733	<i>Actualmente mi situación económica no me ha permitido cancelar una obligación financiera con una cooperativa, ¿puede esta entidad negarse a recibir a mis clientes sus estados financieros o certificados de ingresos, solo por la razón de que van firmados y avalados con mi tarjeta profesional como contador público, toda vez que como contador público no tengo ningún tipo de sanción?</i>

Respuesta

De acuerdo con lo anterior, es importante recordar que la Ley 43 de 1990 menciona lo siguiente:

Artículo 10. De la fe pública. la atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance. (...)

Artículo 11. Es función privativa del Contador Público expresar dictamen profesional e independiente o emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros.

De acuerdo con lo anterior, el que un contador público se encuentre en mora con una entidad del sector cooperativo, no es una causal suficiente para que dicha entidad cooperativa no reciba información financiera certificada por parte del profesional moroso.

En la Ley 43 de 1990 se establecen las directrices que regulan el ejercicio profesional de los Contadores Públicos en Colombia.



Ejercicio de la contaduría y la revisoría fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0999	<p>Consulta parcial "(...) me permito solicitarles a ustedes concepto en cuanto al ámbito ético, disciplinario y profesional, respecto a quien pueda fungir como revisor fiscal, en los siguientes términos: 1. Existe responsabilidad profesional, ético y disciplinario respecto a la emisión de informes imprecisos en una auditoría forense de una sociedad que presenta problemas de liquidez? 2. Existe responsabilidad económico respecto a la emisión de informes imprecisos en una auditoría forense realizado en el año 2017 a una sociedad que presenta problemas de liquidez? 3. Debido a la imprecisión del informe de auditoría forense realizado a la sociedad, la persona jurídica puede ejercer algún tipo de acción? De ser así, cuál sería y ante qué entidad? 4. Existe responsabilidad profesional, ético, disciplinario y económico respecto a la realización de auditoría forense en el año 2018 a una empresa en estado de liquidez, el cual ya se había realizado dicha auditoría en un lapso de un año anterior por el mismo motivo? Ahora bien, al ámbito ético, disciplinario y profesional respecto a quien pueda fungir como contador público, en los siguientes términos: 1. Existe responsabilidad profesional, ético, disciplinario y económico respecto a la realización de auditoría forense en el año 2018 a una empresa en estado de liquidez, teniendo conocimiento que se había realizado una auditoría en el año 2017 por el mismo motivo? 2. Por tener la profesión de contador público, puede generar detrimento patrimonial por una inadecuada asesoría en cuanto a la recomendación de una nueva auditoría forense a una empresa en estado de liquidez? 3. Existe responsabilidad solidaria entre la persona quien funge como contador público y quien funge como revisor fiscal a no atender o tener una actitud negligente frente a la no conveniencia de una nueva auditoría forense practicada en un lapso de un año anterior?(...)"</p>

Respuesta

La auditoría forense cuenta con diferentes definiciones, entre ellas tenemos las siguientes:

Autor	Definición
Universidad EAFIT ⁶⁸	El uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y opiniones, como pruebas en los tribunales.
Miguel Antonio Cano y Danilo Lugo (2005) ⁶⁹	Es un tipo de auditoría especializada en el descubrimiento, divulgación y atestación de fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, "...las ciencias que permiten reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico.
Juna de Dios Araya Navarro ⁷⁰	La auditoría forense la entendemos como la labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero y la corrupción; por ello, generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (corrupción financiera, pública o privada).
Deloitte ⁷¹	Este concepto es utilizado para describir investigaciones con un foco financiero y contable, con el objeto de obtener evidencia de la ocurrencia de un potencial fraude o errores que conlleve un impacto económico para una organización. Permite apoyar a la administración y el directorio en la toma de decisiones y mejora del ambiente de control, además permite apoyar con evidencia objetiva ante eventuales procedimientos legales o litigios.

⁶⁸ Tomado de [http://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultoriocontable/Documents/Nota%20de%20Clase%2013 % 20 Auditoria % 20Forense.pdf](http://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultoriocontable/Documents/Nota%20de%20Clase%2013%20Auditoria%20Forense.pdf), consultado en diciembre 7 de 2018.

⁶⁹ Tomado del libro Auditoría forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. ECOE Ediciones 2005

⁷⁰ Tomado de <https://www.incp.org.co/la-auditoria-forense-y-su-aplicabilidad-en-el-sector-publico-costarricense/>, consultado en diciembre 7 de 2018.

⁷¹ ⁴Tomado de <https://www2.deloitte.com/cl/es/pages/finance/solutions/cl-auditoria-forense.html>, consultado en diciembre 7 de 2018."



En relación con su pregunta, para determinar si el contador público cumplió con las normas profesionales, legales y reglamentarias, es necesario que la entidad que contrata sus servicios o se vea afectada por el trabajo realizado por el Contador Público, determine cuáles fueron los términos del encargo y las obligaciones asumidas por el profesional de la contabilidad sobre este tema.

Los marcos técnicos de aseguramiento que aplican para todos los contadores públicos en Colombia, que ejercen funciones distintas a las de Revisor Fiscal, establecen las directrices para encargos de auditoría, encargos de revisión, otros trabajos de aseguramiento y servicios relacionados.

En estos marcos normativos se señala el nivel de seguridad y modelos de informes que pueden ser considerados por un contador al desarrollar su trabajo.

Todos los contadores públicos en Colombia también están obligados a aplicar el código de ética para contadores profesionales y las normas de control de calidad, que aplica para las firmas de auditoría, las cuales se definen como un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

En conclusión, le corresponderá a la entidad que contrata los servicios del contador público establecer si los compromisos suscritos en el encargo fueron cumplidos, lo mismo que las razones por las cuales fue necesario contratar los servicios de otro profesional.

Tratándose de los contadores públicos, ellos tienen la obligación de aplicar en su trabajo las

normas profesionales, legales y reglamentarias que resulten pertinentes.

De no hacerlo, el profesional de la contabilidad podría ser objeto de investigación y sanción por parte del Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores.

Respecto de la responsabilidad profesional, si la auditoría forense es realizada por un contador público, de acuerdo con la Ley 43 de 1990, los contadores tienen responsabilidad profesional, ética y disciplinaria frente a sus actuaciones, a continuación los Artículos 41, 42, 43 y 45 de esta ley:

“Artículo 41. El Contador Público en el ejercicio de las funciones de Revisor Fiscal y/o auditor externo, no es responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios.

Artículo 42. El Contador Público rehusará la prestación de sus servicios para actos que sean contrarios a la moral y a la ética o cuando existan condiciones que interfieran el libre y correcto ejercicio de su profesión.

Artículo 43. El Contador Público se excusará de aceptar o ejecutar trabajos para los cuales él o sus asociados no se consideren idóneas.

Artículo 45. El Contador Público no expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados.”

En relación con las acciones, de acuerdo con lo indicado en la Ley 43 de 1990, el consultante, siguiendo los procedimientos establecidos por la junta Central de Contadores, puede presentar queja formal ante este organismo, el cual es encargado de la inspección y vigilancia de la profesión. (...)



Ejercicio simultáneo de Revisor Fiscal y auditor externo

Concepto	Pregunta
2018-1110	<i>“(...) pido el favor (...) me den Respuesta para demostrar (...) la posible inhabilidad, de la revisoría fiscal de la unidad residencial que al mismo tiempo aceptó ser auditora externa del mismo, (...)”</i>

Respuesta

(...) el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 establece taxativamente que un Revisor Fiscal no podrá desempeñarse como auditor externo de manera simultánea, pues expresamente está prohibido asesorar a una misma entidad al mismo tiempo cuando se es Revisor Fiscal; esta prohibición se extiende por el término de un año.

“Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.”

Adicionalmente, la prohibición enunciada se complementa con la necesidad de que un Contador Público mantenga su independencia mental y de criterio, de que tratan los Artículos 7, 37.3 y 42 de la Ley 43/1990.

“Artículo 7o. De las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de auditoría generalmente aceptadas se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo. Las normas de auditoría son las siguientes:

1. Normas Personales

b) El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

Artículo 37. En consecuencia, el Contador Público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean estas internas o externas, con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, observando en todos los casos, los siguientes principios básicos de ética profesional:

37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.

Artículo 42. El Contador Público rehusará la prestación de sus servicios para actos que sean contrarios a la moral y a la ética o cuando existan condiciones que interfieran el libre y correcto ejercicio de su profesión.

También es pertinente que el Contador Público que decide aceptar un encargo de auditoría, considere los requerimientos del código de ética incorporado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan, de tal forma que pueda identificar las amenazas a las que se expondría al aceptar el encargo y la forma como establecerá las salvaguardas necesarias para eliminar o reducirlas a un nivel aceptable, conforme a los requerimientos del código de ética.

Para finalizar, le recomendamos revisar las condiciones mediante las cuales fue nombrado el Revisor Fiscal de la copropiedad, por cuanto según el Art. 56 de la Ley 675 de 2001, la obligatoriedad de tener Revisor Fiscal solo aplica para los conjuntos de uso comercial o mixto. En los conjuntos de uso residencial esta figura es potestativa, lo que permite que este ejerza las funciones que expresamente le señalen los estatutos y las instrucciones de la Asamblea.

Cuando el Revisor Fiscal es potestativo, si los estatutos o la asamblea no han establecido de manera expresa las funciones del Revisor Fiscal, para el ejercicio de sus funciones se considerará lo establecido en las normas generales que regulan el ejercicio de la revisoría fiscal.



Elaboración de estados financieros por otro profesionales

Concepto	Pregunta
2018-0341	<p><i>"(...) Puede un Administrador Financiero:</i></p> <p><i>a) Firmar y rendir informes contables a entes de Control</i></p> <p><i>b) Elaborar y firmar estados financieros contables</i></p> <p><i>c) Mantener al día la contabilidad de una empresa, en caso afirmativo, favor indicarnos las razones y sustento normativo en caso de existir. Y de ser negativa, la respuesta, señalarnos, el porqué.</i></p> <p><i>Para el manejo contable de una entidad, se puede contar con un profesional diferente al contador público. porque si y porque no.</i></p> <p><i>Qué tipo de profesional sería el "Profesional en disciplina académica del núcleo básico del conocimiento de la Contaduría Pública y afines", y porqué (...)"</i></p>

Respuesta

(...) Puede un Administrador Financiero: a) firmar y rendir informes contables a entes de Control, b) elaborar y firmar estados financieros contables

Los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, establecen: (...)

(...) el artículo 13 de la Ley 43 de 1990 establece:

"Además de lo exigido por las Leyes anteriores, se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos:

1. Por razón del cargo.

- a. Para desempeñar las funciones de revisor fiscal, auditor externo, auditor interno (...).*
- b. (...) para desempeñar el cargo de jefe de contabilidad, o su equivalente, auditor interno, en entidades privadas y el de visitadores en asuntos técnico-contables (...).*
- c. Para actuar como perito en controversias de carácter técnico-contable, especialmente en diligencia sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales, y costo de empresas en marcha.*
- d. para desempeñar el cargo de decano en facultades de Contaduría Pública.*
- e. Para dar asesoramiento técnico-contable ante las autoridades, por vía gubernativa, en todos los asuntos relacionados con aspectos tributarios, sin perjuicio de los derechos que la Ley otorga a los abogados.*

2 Por la razón de la naturaleza del asunto.

- a. Para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos de carácter técnico-contable destinados a ofrecer información sobre actos de transformación y fusión de sociedades, en los concordatos preventivos, potestativos y obligatorios y en las quiebras.*
- b. Para certificar y dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas jurídicas o entidades de creación legal, cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior y/o cuyos activos brutos en 31 de diciembre de ese año sea o excedan al equivalente de 5.000 salarios mínimos. Así mismo para dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas naturales, jurídicas, de hecho, o entidades de creación legal, solicitante de financiamiento superiores al equivalente de 3.000 salarios mínimos ante entidades crediticias de cualquier naturaleza y durante la vigencia de la obligación.*
- c. Para certificar y dictaminar sobre los estados financieros de las empresas que realicen ofertas públicas de valores, (...).*
- d. Para certificar y dictaminar sobre estados financieros (...), incluida en los estudios de proyectos de inversión, superiores al equivalente a 10.000 salarios mínimos.*
- e. Para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos contables que deban presentar los proponentes a intervenir en licitaciones públicas, abiertas por instituciones o entidades de creación legal, cuando el monto de la licitación sea superior al equivalente a dos mil salarios mínimos.*
- f. (...).*

Parágrafo 1. (...).



Parágrafo 2. Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.”

Así las cosas, dando respuesta a los literales a y b de la pregunta 1, planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, y basados en el articulado anterior, un administrador financiero podrá firmar y rendir informes contables a entes de control y estados financieros contables, UNICAMENTE, bajo la calidad de representante legal de la entidad reportante, siempre que cumpla los requisitos legales que ello demande, por cuanto en el caso de que en dichos informes se requiera la firma de contador público y/o revisor fiscal, estos dos roles deben ser ejecutados única y exclusivamente por contadores públicos debidamente inscritos ante la Junta Central de Contadores.

Puede un Administrador Financiero: mantener al día la contabilidad de una empresa, en caso afirmativo, favor indicarnos las razones y sustento normativo en caso de existir. Y de ser negativa, la respuesta, señalarlos, el porqué.

Acerca del literal C de la pregunta 1, en nuestra opinión, un administrador financiero si puede mantener al día la contabilidad de una empresa, siempre y cuando cuente con el conocimiento relacionado con los marcos técnicos normativos que rigen a la entidad en la cual se desempeña.

Es importante aclarar que para este Consejo, el término “Mantener al día la contabilidad de una empresa” se entiende como el registro y la clasificación de las transacciones asociadas al objeto social de la entidad sin contemplar la firma

de estados financieros, derivados de dichas transacciones.

En caso de que se requiera la certificación de los estados financieros, los mismos deben ser suscritos por un Contador Público debidamente inscrito ante la Junta Central de Contadores. Por lo anterior, el administrador financiero solo podría firmar los estados financieros como Contador, solo si está habilitado por la Junta para ejercer la profesión de Contador Público.

Para el manejo contable de una entidad, se puede contar con un profesional diferente al contador público. porque si y porque no.

Dando respuesta a la pregunta 2, enunciada por la consultante, en nuestra opinión, el término “*manejo contable de una entidad*” implica la clasificación y registro de todas las transacciones derivadas de la operación de la entidad, para lo cual, dichas actividades pueden ser adelantadas por un profesional diferente a contador público, siempre y cuando conozca los nuevos marcos técnicos normativos que rige a la entidad y bajo la dirección de un Contador Público Titulado.

Si dentro del término “manejo contable de una entidad” se incorpora la firma de estados financieros, de no ser contado público, únicamente podrá firmar en calidad de representante legal cumpliendo los requisitos legales que ello demande.

Qué tipo de profesional sería el “Profesional en disciplina académica del núcleo básico del conocimiento de la Contaduría Pública y afines”, y porqué.

Respecto a la pregunta 3, en nuestra opinión, la definición del término “Profesional en disciplina académica del núcleo básico del conocimiento de la Contaduría Pública y afines” no está dentro de las competencias y funciones del Consejo técnico de la Contaduría Pública (...)



Entidades en liquidación - reactivación

Concepto	Pregunta
2018-0865	<p><i>“(…)Una compañía perteneciente al grupo de PYMES, se declara en liquidación voluntaria en agosto del año 2016, año en el cual las PYMES comenzaron a aplicar el nuevo marco normativo Normas de Contabilidad de Información Financiera para PYMES; entonces ajusta su contabilidad a lo estipulado en el artículo 112 del Decreto 2649 de 1993 “Contabilidad de las empresas en liquidación”, y así cierra sus estados financieros por los años 2016 y 2017.</i></p> <p><i>En mayo de 2018 la sociedad se reactiva con el único fin de recomponer un pasivo con una entidad financiera, el pasivo es recompuesto y pagado en septiembre 14 de 2018, la decisión de los accionistas es volver al estado de liquidación voluntaria a la compañía, por lo cual el principio de negocio en marcha no se dará en el año 2018.</i></p> <p>Pregunta</p> <p><i>(…) ¿Qué marco técnico contable debe utilizar la empresa en el año 2018, debe actuar bajo las normas del 2649 de 1993, o debe aplicar las normas contenidas en el Decreto 2101 del 22 de diciembre de 2016?”</i></p>

Respuesta

(…) Para dar respuesta a su pregunta, es necesario identificar con fundamento en las normas legales lo referente a la reactivación de sociedades y sucursales en liquidación establecidas en el artículo 29 de la Ley 1429 de 2010:

Art. 29. Reactivación de sociedades y sucursales en liquidación. La asamblea general de accionistas, la junta de socios, el accionista único o la sociedad extranjera titular de sucursales en Colombia podrá, en cualquier momento posterior a la iniciación de la liquidación, acordar la reactivación de la sociedad o sucursal de sociedad extranjera, siempre que el pasivo externo no supere el 70% de los activos sociales y que no se haya iniciado la distribución de los remanentes a los asociados.

La reactivación podrá concurrir con la transformación de la sociedad, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en la Ley.

En todo caso, si se pretende la transformación de la compañía en sociedad por acciones simplificada, la determinación respectiva requerirá el voto unánime de la totalidad de los asociados.

Para la reactivación, el liquidador de la sociedad someterá a consideración de la asamblea general de accionistas o junta de socios un proyecto que contendrá los motivos que dan lugar a la misma y los hechos que acreditan las condiciones previstas en el artículo anterior.

Igualmente deberán prepararse estados financieros

extraordinarios, de conformidad con lo establecido en las normas vigentes, con fecha de corte no mayor a treinta días contados hacia atrás de la fecha de la convocatoria a la reunión del máximo órgano social.

La decisión de reactivación se tomará por la mayoría prevista en la ley para la transformación. Los asociados ausentes y disidentes podrán ejercer el derecho de retiro en los términos de la ley.

El acta que contenga la determinación de reactivar la compañía se inscribirá en el registro mercantil de la Cámara de Comercio del domicilio social. La determinación deberá ser informada a los acreedores dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se adoptó la decisión, mediante comunicación escrita dirigida a cada uno de ellos.

Los acreedores tendrán derecho de oposición judicial en los términos previstos en el artículo 175 del Código de Comercio. (…)

De acuerdo con lo anterior, se entiende que si la entidad inició su proceso de liquidación en el año 2016, todos sus activos y pasivos deben encontrarse medidos por a su valor neto realizable, tal como era requerido por el artículo 112 del Decreto 2649 de 1993.

La reactivación de la entidad consiste en un proceso legal establecido en la Ley 1429 de 2010, por medio del cual una entidad “en liquidación” puede pasar a realizar operaciones, previo el cumplimiento de algunos requisitos.

Cuando se reactiva una entidad del proceso de liquidación deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- La entidad debe preparar estados financieros extraordinarios a la fecha de reactivación, de conformidad con lo establecido en las normas vigentes, con fecha de corte no mayor a treinta días contados hacia atrás de la fecha de la convocatoria a la reunión del máximo órgano social.
Para el caso del consultante estos estados financieros deberían ser presentados de conformidad con el artículo 112 del Decreto 2649 de 1993 (activos y pasivos medidos por su valor neto de realización).
- Al entenderse reactivada la sociedad, la misma deberá aplicar los marcos de información financiera correspondientes al grupo 1, 2 o 3, de conformidad con el Decreto 2420 de 2015.
- La reactivación de la entidad se considerará para efectos contables como un cambio en sus políticas contables (al cambiar su política contable establecida en el artículo 112 del Decreto 2649 de 1993, por las políticas establecidas en las Normas de Información Financiera del Decreto 2420 de 2015).
- La entidad deberá efectuar las revelaciones necesarias para comprender las razones por las cuales ha cambiado su estado de “*en liquidación*” a un estado de reactivación.

En un proceso de reactivación iniciado con posterioridad al 1 de enero de 2018, la entidad deberá tener en cuenta lo establecido en los párrafos 71 a 73 del Decreto 2101 de 2016. Esto es consistente con lo indicado en el concepto de la Superintendencia de Sociedades No. 2018-01-348142 del 3 de julio de 2018, (...):

“Me refiero a su escrito radicado en esta entidad con la fecha y número de la referencia, mediante la cual consulta sobre los tiempos para aplicar NIIF para una empresa que se encontraba en liquidación en el año 2017 y decide reactivarse en el mes de marzo de 2018. (...)

La sociedad al encontrarse adelantando un proceso de liquidación voluntaria durante el 2017 y parte del 2018, debió aplicar el artículo 112 del Decreto 2649 de 1993 para el reconocimiento de activos y pasivos al valor neto realizable, el cual se encontraba vigente para la época.

Ahora bien, a partir de la reactivación de la sociedad

⁷² *“Salvo para los procesos de liquidación en curso, contemplados en el numeral 2° de este artículo, se deroga a partir del 1° de enero del segundo año*

los activos y pasivos en la contabilidad deberá ajustarse a los marcos normativos de información financiera como negocio en marcha y de acuerdo al grupo según los requisitos para clasificarse contenidos en el Decreto 2420 de 2015 (...).”

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando una sociedad abandona su estado legal de “*en liquidación*”, y pasa a reactivarse, dejará de aplicar las políticas contables establecidas en el artículo 112 del Decreto 2649 de 1993 y pasará a aplicar sus nuevas políticas contables establecidas de conformidad con el Decreto 2420 de 2015, de acuerdo con su clasificación en el grupo 1, 2 o 3.

Ahora, el consultante expresa, que posteriormente la entidad volvió al proceso de “*en liquidación*” de manera voluntaria, caso en el cual deberá aplicarse lo establecido en el Decreto 2101 de 2016 (debido que el artículo 12 del Decreto 2649 de 1993, fue derogado expresamente por el artículo 3 del Decreto 2101 de 2016⁷²) es decir la Norma de Información Financiera para equidades que no cumplen con la hipótesis de negocio en marcha (incorporado en el anexo 5 del decreto 2420 de 2015).

Para efectos de lo anterior la entidad debe tener en cuenta lo establecido en el párrafo 32 del anexo técnico 5:

“En la contabilidad, la entidad que no cumpla la hipótesis de negocio en marcha y aplique la base contable del valor neto de liquidación, ajustará contra su patrimonio (ganancias o pérdidas acumuladas) el efecto inicial que resulta del cambio de la base contable.

Los ajustes que resulten al comparar el último estado de situación financiera de la entidad cuando se aplica la hipótesis de negocio en marcha, al inicio de la liquidación, y el estado de activos netos en liquidación, en la fecha de inicio de la liquidación, serán reconocidos en una cuenta separada del patrimonio que se denominará “ajuste al patrimonio liquidable”.

El ajuste al patrimonio liquidable muestra el incremento o disminución patrimonial por el cambio de base contable, dado que los principios contables de una entidad que aplique la hipótesis de negocio en marcha difieren de los que son considerados cuando la entidad aplica la base contable del valor neto de liquidación”.

gravable siguiente al de la promulgación del presente Decreto, el artículo 112 de la Sección VI del Capítulo II del Decreto 2649 de 1993”.



Entidad en reactivación

Concepto	Pregunta
2087-0903	<p><i>Central (...) S.A.S. venía en proceso de liquidación desde el año 2013, por lo cual nunca aplicó NIIF, por decisión de la administración se decidió reactivarla en el mes de abril de 2018. La pregunta es la siguiente:</i></p> <p><i>¿Desde cuándo debe Central (...) S.A.S. aplicar NIIF?</i></p> <p><i>¿Se debe realizar el proceso de convergencia como si se aplicara por primera vez las NIIF, ya que esta compañía nunca las ha implementado?</i></p> <p><i>¿Se debe hacer ESFA?</i></p> <p><i>¿Se tiene algún periodo de transición o se deben presentar los primeros estados financieros al 31 de diciembre de 2018?</i></p> <p><i>¿Desde cuándo se deben presentar los estados financieros comparativos?</i></p>

Respuesta

Los nuevos marcos de información financiera solo pueden ser aplicados cuando la entidad cumple la hipótesis de negocio en marcha; igualmente, de un proceso de liquidación se derivan una serie obligaciones establecidas en la Ley y en otras disposiciones legales que deben ser cumplidas por la administración, esto es por los responsables de la liquidación de la entidad.

Respecto de la reactivación de la sociedad, el artículo 29 de la Ley 1429 de 2010 menciona lo siguiente:

“Para la reactivación, el liquidador de la sociedad someterá a consideración de la asamblea general de accionistas o junta de socios un proyecto que contendrá los motivos que dan lugar a la misma y los hechos que acreditan las condiciones previstas en el artículo anterior.

Igualmente deberán prepararse estados financieros extraordinarios, de conformidad con lo establecido en las normas vigentes, con fecha de corte no mayor a treinta días contados hacia atrás de la fecha de la convocatoria a la reunión del máximo órgano social”.

De conformidad con lo anterior, la administración de la entidad será la responsable de efectuar una nueva evaluación del cumplimiento del negocio en marcha considerando elementos objetivos y el cumplimiento de las disposiciones legales que sean aplicables.

Las evaluaciones realizadas por la administración, sobre el cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha también deberán ser revisadas por el Revisor Fiscal de la entidad, en el evento en que la entidad tenga la obligación legal de tenerlo, conforme a las normas de

auditoría o aseguramiento que resulten pertinentes.

Por tratarse de una entidad que en el pasado no cumplía con la hipótesis de negocio en marcha, este consejo es de la opinión que la información financiera que se presente en adelante se trataría como si fuese una nueva entidad (para propósitos de información financiera), y para ello debería establecerse por parte de los diferentes interesados el importe que se asignaría a los activos y pasivos remanentes y que no fueron objeto de la liquidación de la entidad; para tal fin, lo más adecuado es que dicho remanente sea medido por su valor razonable o aplicando las normas de información financiera aplicables a tal fin.

¿Desde cuándo debe Central (...) S.A.S. aplicar NIIF?

Tan pronto la entidad se reactive de conformidad con el artículo 29 de la Ley 1429 de 2010, se deben establecer los saldos iniciales a partir del primer día del mes siguiente en la cual se apruebe la reactivación por parte de quien tenga el deber legal de hacerlo.

Los saldos iniciales deben elaborarse de conformidad con las normas de información financiera de acuerdo a la clasificación como perteneciente al grupo 1, 2 o 3.

Si la reactivación de la entidad ocurrió en el año 2018, a la fecha de la reactivación la entidad elaborará sus saldos iniciales de conformidad con los marcos de información financiera aplicables, y a diciembre 31 de 2018 deberá



elaborar el estado de situación financiera de la entidad, de manera comparativa con el saldo inicial determinado en el momento de su reactivación.

El estado de resultado integral a diciembre 31 de 2018, se presentará únicamente con el periodo actual, desde el momento de su reactivación, (no comparativo).

Debido a que la entidad en periodos anteriores aplicaba una base diferente sobre la cual elaboraba la información financiera y no cumplía con la hipótesis de negocio en marcha, no se podrían elaborar estados financieros comparativos sobre bases contables diferentes.

En notas a los estados financieros, deberá revelarse de forma clara las razones por las cuales la entidad se reactivó y no se procedió a liquidarla, las razones por las cuales cumple la hipótesis de negocio en marcha, la forma como ha determinado sus saldos iniciales y la explicación de que en periodos anteriores presentaba información financiera cumpliendo una base para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha y que dicha información financiera no es comparativa con los marcos de información financiera presentados actualmente.

Por tratarse de una entidad que nunca había aplicado las NIIF por no cumplir con la hipótesis de negocio en marcha, al momento de reactivarse no se podrían aplicar las NIIF de manera retroactiva, debido que las normas de información financieras solamente son aplicables cuando una entidad cumple la hipótesis de negocio en marcha.

En los primeros estados financieros bajo las normas de información financiera podría resultar útil, informar en notas a los estados financieros, las cifras contables utilizadas en periodos

anteriores sobre los cuales se elaboraron estados financieros, bajo una base de valor neto de realización.

¿Se debe realizar el proceso de convergencia como si se aplicara por primera vez las NIIF, ya que esta compañía nunca las ha implementado?

¿Se debe hacer ESFA?

¿Se tiene algún periodo de transición o se deben presentar los primeros estados financieros al 31 de diciembre de 2018?

¿Desde cuándo se deben presentar los estados financieros comparativos?

Por tratarse de una entidad que no había aplicado las NIIF anteriormente, la entidad deberá aplicarlas a partir de su proceso de reactivación, para lo cual podría hacer uso de las exenciones establecidas en la NIIF 1 o la sección 35 de la NIIF para las PYMES, según corresponda, sin embargo, al no existir un periodo de transición, los estados financieros de fin de ejercicio (en este caso a diciembre 31 de 2018) se presentarían bajo las normas de información financiera, estableciendo la comparación con los saldos iniciales.

A manera de ejemplo, si la entidad se reactivó en marzo 15 de 2018, elaborará sus saldos iniciales bajo las NIIF (si pertenece al grupo 1) con fecha abril 1 de 2018.

El estado de situación financiera a diciembre 31 de 2018 se presentará de forma comparativa con abril 1 de 2018. El estado de resultado integral se presentará desde abril 1 de 2018 a diciembre 31 de 2018, sin cifras comparativas.

El estado de cambios en el patrimonio se presentará desde la fecha de los saldos iniciales; y el estado de flujos de efectivo por el mismo periodo del estado de resultado integral.



Entidades en liquidación - pasivos

Concepto	Pregunta
2018-0312	<p><i>"(...) Laboro en un Entidad que se encuentra en proceso de liquidación del sector salud, la prestación del servicio se llevó a cabo hasta el mes de septiembre de 2017, al día de hoy después de haber culminado el proceso de revisión de acreencias las IPS anexan facturas pendientes de cobro que no se encontraban registradas en la vigencia 2017.</i></p> <p><i>La pregunta es: ¿Las facturas que ingresen del año anterior deberán ser contabilizadas al costo o en que componente del estado de resultados se deben reconocer?"</i></p>

Respuesta

(...) Los párrafos 3.8 y 3.9 de la NIIF para las PYMES (...), señalan:

"3.8 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta NIIF evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.

Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

3.9 Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres.

Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha"

(...) si la entidad no cumple con la hipótesis de negocio en marcha deberá aplicar lo normado en el anexo 5 del Decreto 2420 de 2015, de manera singular los párrafos 29 y 31, que establecen:

29 "Una entidad que aplique la base contable del valor neto de liquidación reconocerá todos los activos identificables, los pasivos contingentes y los pasivos asumidos que cumplan, en la fecha inicial de la liquidación, los criterios de reconocimiento de activos y pasivos contenidos en esta norma."

31 "Una entidad que utilice la base contable del valor neto de liquidación deberá reconocer, en forma

prospectiva, en la fecha inicial de liquidación, todos los gastos, ingresos y cambios en el valor de sus activos y pasivos, bien sean de carácter monetario y no monetario, que serán incurridos o realizados durante el proceso de liquidación de la entidad.

Esto por cuanto siendo inevitable la liquidación, no existen operaciones futuras que justifiquen el uso del principio de devengo, que es aplicable a una entidad que cumple la hipótesis de negocio en marcha"

Por lo anterior, los gastos, ingresos y cambios en el valor de sus activos y pasivos se reconocerán de forma prospectiva, sin embargo, si son pasivos que se tienen en la fecha inicial de la liquidación, deberán medirse y reconocerse a esa fecha.

(...) la aplicación del numeral 32 del anexo del Decreto 2101 de 2016, al inicio de la liquidación, que establece:

"(...) En la contabilidad, la entidad que no cumpla la hipótesis de negocio en marcha y aplique la base contable del valor neto de liquidación, ajustará contra su patrimonio (ganancias o pérdidas acumuladas) el efecto inicial que resulta del cambio de la base contable.

Los ajustes que resulten al comparar el último estado de situación financiera de la entidad cuando se aplica la hipótesis de negocio en marcha, al inicio de la liquidación, y el estado de activos netos en liquidación, en la fecha de inicio de la liquidación, serán reconocidos en una cuenta separada del patrimonio que se denominará "ajuste al patrimonio liquidable".

El ajuste al patrimonio liquidable muestra el incremento o disminución patrimonial por el cambio de base contable, dado que los principios contables de una entidad que aplique la hipótesis de negocio en marcha difieren de los que son considerados cuando la entidad aplica la base contable del valor neto de liquidación"



Errores contables - ESFA

Concepto	Pregunta
2018-0167	<i>(...) una empresa del grupo 2 que realizó impuesto diferido en el ESFA y se dio cuenta en el año 2017 arrojando lo siguiente activo diferido \$96.109.038 y pasivo diferido \$126.795.444, ¿puede afectar la cuenta de ganancia acumuladas en el 2017 o en su defecto corregir el ESFA el 1 de enero del 2015? teniendo en cuenta que la empresa ya publicó sus estados financieros del año 2016, lo cual tendría cambios si se llega hacer en el periodo de transición (...)</i>

Respuesta

De acuerdo con los datos informados por el consultante, cuando se trate de un error contable (en este caso respecto de la medición del impuesto diferido), se debe observar si dicho error es material o no es material (inmaterial), si se trata de un error inmaterial el error se puede corregir en el periodo actual contra un gasto (ingreso) relacionado con el impuesto a las ganancias; pero si se trata de un error material se debe realizar una reexpresión retroactiva de las cifras comparativas en los estados financieros tal como lo menciona la sección 10 de la NIIF para las PYMES.

En el periodo en el que se advierte el error contable se deben reexpresar las cifras comparativas de los estados financieros y se deben realizar las revelaciones correspondientes (véase párrafos 10.19 a 10.23 de la NIIF para las PYMES, que se encuentra en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones).

La reexpresión de estados financieros, consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca (tomado del párrafo 5 de la NIC 8, que se encuentra en el anexo uno del Decreto 2420 de 2015).

A continuación se transcriben los párrafos 10.19 a 10.23 de la sección 10 de las NIIF para las PYMES que especifican el tratamiento de los errores en los estados financieros:

“Correcciones de errores de periodos anteriores

10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

10.21 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).(...).” (Negrilla fuera del texto original)

A través del siguiente ejemplo se formularán los siguientes casos que pueden orientarla en su consulta:

La entidad ha presentado los siguientes estados financieros por los periodos 20x6 hacia atrás y se dispone a presentar su información financiera a 20x7, de la siguiente manera:



Estado de Situación Financiera				
Empresa X SAS				
Por los periodos terminados a 20x7-20x6				
	20x7	20x6	20x5	20x4
Activos	3.539.642	3.065.842	2.457.000	1.984.000
Activos financieros	1.369.642	678.842	868.000	312.000
Propiedad, planta y equipo	2.134.000	2.345.000	1.452.000	1.650.000
Otros activos financieros	36.000	42.000	137.000	22.000
Pasivos	112.000	285.000	61.136	123.000
Cuentas por pagar	112.000	285.000	61.136	123.000
Impuestos diferidos	-	-	-	-
Patrimonio	3.427.642	2.780.842	2.395.864	1.861.000
Capital social	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000
Resultados acumulados	2.177.642	1.530.842	1.145.864	611.000

Estado de Resultado Integral			
Empresa X SAS			
Por los periodos terminados a 20x7-20x6			
	Enero a dic. 20x7	Enero a dic. 20x6	Enero a dic. 20x5
Ingresos ordinarios	12.560.000	11.526.000	9.534.000
Costo de ventas	(6.280.000)	(5.186.700)	(3.813.600)
Utilidad bruta	6.280.000	6.339.300	5.720.400
Gastos de la operación	(5.300.000)	(5.756.000)	(4.910.000)
Utilidad de la operación	980.000	583.300	810.400
Gastos por impuesto de renta	(333.200)	(198.322)	(275.536)
Resultado del ejercicio	646.800	384.978	534.864

Durante la etapa de revisión de la información financiera, se han detectado errores en los registros contables del periodo actual y de periodos anteriores, los errores se evidenciarán a través de cuatro casos siguientes:

Caso 1, el error contable es inmaterial

Magnitud del error				
	20x7	20x6	20x5	20x4
Valores originales				
Pasivo por impuesto diferido	-	-	-	-
Gasto por impuesto de renta	-	-	-	-
Valores determinados auditoria				
Pasivo por impuesto diferido	780	750	720	650
Gasto por impuesto de renta	780	750	720	650
Error contable				



Magnitud del error				
	20x7	20x6	20x5	20x4
Pasivo por impuesto diferido	(780)	(750)	(720)	(650)
Gasto por impuesto de renta	(780)	(750)	(720)	(650)

Por tratarse de un error contable inmaterial, la entidad ha decidido realizar el siguiente registro contable a diciembre 31 de 20x7:

Detalle	Db	Cr
Pasivo por impuesto diferido		780
Gasto por impuesto de renta	780	
Sumas iguales	780	780

En este caso, no existió reexpresión de los estados financieros, y el pasivo por impuesto diferido es reconocido en su totalidad a finales del periodo 20x7 que fue donde se advirtió el error.

Caso 2, el error contable es material y es detectado en el periodo 20x7 y corresponde un error de medición del periodo 20x6, 20x5 y 20x4.

Magnitud del error				
	20x7	20x6	20x5	20x4
Valores originales				
Pasivo por impuesto diferido	-	-	-	-
Gasto por impuesto de renta	-	-	-	-
Valores determinados auditoria				
Pasivo por impuesto diferido	40.654	42.134	36.543	34.560
Gasto por impuesto de renta	(1.480)	5.591	1.983	34.560
Resultados acumulados	(42.134)	(36.543)	(34.560)	
Error contable				
Pasivo por impuesto diferido	(40.654)	(42.134)	(36.543)	(34.560)
Gasto por impuesto de renta	1.480	(5.591)	(1.983)	(34.560)
Resultados acumulados	42.134	36.543	34.560	-

Por tratarse de un error contable material, la entidad ha decidido realizar el siguiente registro contable a diciembre 31 de 20x7:

Detalle	Db	Cr
Pasivo por impuesto diferido		40.654
Gasto por impuesto de renta		1.480
Resultados acumulados	42.134	
Sumas iguales	42.134	42.134

La reexpresión de la información financiera se realizará de la siguiente manera (a diciembre 31 de 20x7):



Estado de Situación Financiera		
Empresa X SAS		
Por los periodos terminados a 20x7-20x6		
	20x7	20x6 reexpresado
Activos	3.539.642	3.065.842
Activos financieros	1.369.642	678.842
Propiedad, planta y equipo	2.134.000	2.345.000
Otros activos financieros	36.000	42.000
Pasivos	152.654	327.134
Cuentas por pagar	112.000	285.000
Impuestos diferidos	40.654	42.134
Patrimonio	3.386.988	2.738.708
Capital social	1.250.000	1.250.000
Resultados acumulados	2.136.988	1.488.708

Estado de Resultado Integral		
Empresa X SAS		
Por los periodos terminados a 20x7-20x6		
	20x7	20x6 reexpresado
Ingresos ordinarios	12.560.000	11.526.000
Costo de ventas	(6.280.000)	(5.186.700)
Utilidad bruta	6.280.000	6.339.300
Gastos de la operación	(5.300.000)	(5.756.000)
Utilidad de la operación	980.000	583.300
Gastos por impuesto de renta	(331.720)	(203.913)
Resultado del ejercicio	648.280	379.387

El CTCP ya se ha pronunciado sobre este tema en conceptos anteriores, por lo que lo invitamos a revisar la consulta 2017-0359 (...)



Errores materiales

Concepto	Pregunta
2018-1068	<i>“En el año 2018, después de aprobados y publicados los estados financieros, se detectó un error material que debió haberse reconocido en el año 2017; dicho error se trató en el año 2018 como lo indica la sección 10 de la norma NIIF para Pymes contra pérdidas acumuladas, en nuestro caso en particular. Mi pregunta es la siguiente: si no tenía ganancias acumuladas de periodos anteriores, ¿cómo puedo enjugar esa pérdida del año 2017? o ¿debe permanecer en el patrimonio como una partida aparte desde el año 2018 en adelante?”</i>

Respuesta

(...) El Código de Comercio establece las disposiciones legales que deben ser consideradas cuando una entidad presenta pérdidas que disminuyen su capital por debajo de los límites legales. Algunas de las normas que podrían aplicarse en el caso objeto de su consulta son las siguientes:

“Artículo 151. Distribución de utilidades - procedimiento adicional. No podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si estas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos. Las sumas distribuidas en contravención a este Artículo no podrán repetirse contra los asociados de buena fe; pero no serán repartibles las utilidades de los ejercicios siguientes, mientras no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma. Tampoco podrán distribuirse utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.

PARÁGRAFO. Para todos los efectos legales se entenderá que las pérdidas afectan el capital cuando a consecuencia de las mismas se reduzca el patrimonio neto por debajo del monto de dicho capital.”

Los Artículos 451 a 456 también se refieren a la distribución de utilidades de las sociedades anónimas. Otros Artículos del código también se refieren a las causales de disolución de las sociedades, los cuales en este caso pueden ser pertinentes, cuando los efectos de la corrección del error disminuyan el capital por debajo de los límites legales.

En relación con la forma en que deben ser contabilizados los errores, la Sección 10 de la norma NIIF para las PYMES establece las directrices para el reconocimiento de errores de períodos anteriores, para lo cual se exige el ajuste retroactivo y la reexpresión de los estados financieros afectando la cuenta de resultados acumulados (nótese que no necesariamente

menciona ganancias acumuladas) las cuales pueden ser positivas (ganancias) o negativas (pérdidas).

Tratándose de una entidad que no tenga de utilidades retenidas (resultados acumulados o resultados de periodos anteriores), si la corrección del error disminuye los resultados acumulados esta se presentará como pérdidas de ejercicios anteriores (ganancias o pérdidas retenidas), por lo que en periodos futuros cuando la entidad genere utilidades deberá enjugar dichas pérdidas primero, para poder repartir dividendos o participaciones a los accionistas o socios, según corresponda, de conformidad con las normas del Código de Comercio, sobre la materia.

El ajuste anterior podría tener efectos en el patrimonio mínimo requerido para la entidad.

Los párrafos 10.19 a 10.23, establecen la forma como se deben corregir los errores de períodos anteriores, y las revelaciones que deben realizarse sobre ellos:

“Correcciones de errores de periodos anteriores

10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

- a. estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse; y*
- b. podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.*

10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.



10.21 *En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:*

- a. *reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o*
- b. *si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.*

10.22 *Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).*

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

10.23 *Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:*

- a. *la naturaleza del error del periodo anterior;*

b. para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros;

c. en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información; y

d. una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c).

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.”

En conclusión, cuando una entidad disminuya su patrimonio (resultados acumulados), por efecto de la corrección de un error, realizado conforme al marco de información financiera aplicable, esto afectará su posibilidad de distribuir ganancias futuras, hasta que el monto de las pérdidas haya sido recuperado.

No obstante, lo anterior, teniendo en cuenta que los estados financieros producen efectos legales frente a terceros, y que pudieron verse afectados por el error, ello no significa que las responsabilidades de administradores, contadores y revisores fiscales puedan ser subsanadas por la corrección del error. (...)



Errores – registro contra resultados acumulados

Concepto	Pregunta
2018-0705	<i>“Bajo NIIF para PYMES la corrección de errores se debe llevar a ganancias acumuladas según la Sección 10 de NIIF para PYMES. Mi pregunta es si la corrección de errores que me obliga a realizar una reexpresión de los estados financieros, la puedo contabilizar no contra ganancias acumuladas sino contra la reserva legal?”</i>

Respuesta

(...) Los lineamientos para la corrección de errores en una entidad del _Grupo 2 (que aplica la NIIF para las Pymes) son los contenidos en la sección 10 – Políticas, estimaciones y errores contables, del anexo 2, del Decreto 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionan, modifiquen o sustituyan.

En relación con la corrección de errores le recomendamos revisar la orientación técnica No. 01 (...) en la cual se han dado instrucciones en relación con la reexpresión de los estados financieros, cuando existen cambios en las políticas o errores que tengan un efecto material en la situación y desempeño financiero de una entidad.

Cuando se trate de un error contable, debe observarse si dicho error es material o si no es material (inmaterial); de tratarse de un error inmaterial, este puede corregirse en el periodo actual reconociendo un gasto (ingreso) relacionado con la partida que presenta error; pero de tratarse de un error material, debe realizarse una reexpresión retroactiva de las cifras comparativas en los estados financieros tal como lo menciona la sección 10 de la NIIF para las PYMES.

La corrección de errores afectará el resultado acumulado (también conocido como ganancias retenidas, resultados de ejercicios anteriores, ganancias y pérdida acumuladas, entre otros), de conformidad con lo expresado por los párrafos 10.21 y 10.22 de la NIIF para las PYMES:

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

estados financieros formulados después de su descubrimiento:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente)”.

La reserva legal se encuentra regulada por la legislación colombiana en el Código de Comercio de la siguiente manera:

“Artículo 452. Reserva legal en la sociedad anónima.

Las sociedades anónimas constituirán una reserva legal que ascenderá por lo menos al cincuenta por ciento del capital suscrito, formada con el diez por ciento de las utilidades líquidas de cada ejercicio.

Cuando esta reserva llegue al cincuenta por ciento mencionado, la sociedad no tendrá obligación de continuar llevando a esta cuenta el diez por ciento de las utilidades líquidas. Pero si disminuyere, volverá a apropiarse el mismo diez por ciento de tales utilidades hasta cuando la reserva llegue nuevamente al límite fijado.

Artículo 456. Manejo de pérdidas en la sociedad anónima. Las pérdidas se enjugarán con las reservas que hayan sido destinadas especialmente para ese propósito y, en su defecto, con la reserva legal. Las



reservas cuya finalidad fuere la de absorber determinadas pérdidas no se podrán emplear para cubrir otras distintas, salvo que así lo decida la asamblea.

Si la reserva legal fuere insuficiente para enjugar el déficit de capital, se aplicarán a este fin los beneficios sociales de los ejercicios siguientes.

Artículo 350. Reserva legal en la sociedad en comandita por acciones

La sociedad en comandita por acciones creará una reserva legal que ascenderá por lo menos al cincuenta por ciento del capital suscrito, formada con el diez por ciento de las utilidades líquidas de cada ejercicio. Cuando esta llegue a dicho límite o al previsto en los estatutos, si fuere mayor, la sociedad no tendrá obligación de continuar incrementándola, pero si disminuye volverá a apropiarse el mismo diez por ciento de tales utilidades hasta que la reserva alcance nuevamente el monto fijado.

Artículo 371. Aplicación de reglas de las anónimas en relación con la reserva legal, balances y reparto de utilidades

La sociedad formará una reserva legal, con sujeción a las reglas establecidas para la anónima. Estas mismas

reglas se observarán en cuanto a los balances de fin de ejercicio y al reparto de utilidades.

Artículo 476. Reserva y provisiones de las sociedades extranjeras

Las sociedades extranjeras con negocios permanentes en Colombia constituirán las reservas y provisiones que la ley exige a las anónimas nacionales y cumplirán los demás requisitos establecidos para su control y vigilancia”.

De conformidad con lo anterior, y por tratarse de un tema explícitamente citado en la legislación mercantil, la reserva legal solamente puede verse afectada por lo expresado en el artículo 456 del Código de Comercio (respecto de las sociedades anónimas); de tal manera que al momento de realizar algún ajuste por aplicación retroactiva de políticas contables o por reexpresión retroactiva generada por errores contables materiales de periodos anteriores, el ajuste deberá realizarse con cargo a resultados acumulados.

**ESAL - reorganización empresarial (escisión)**

Concepto	Pregunta
2018-0011	<p><i>La Asociación Mutua (...) es una entidad sin ánimo de lucro (...). En la actualidad tiene como actividad principal el aseguramiento en salud de más de un millón novecientos mil afiliados al régimen subsidiado en salud, percibiendo ingresos anuales por \$1,3 Billones. En cuanto al reporte de información financiera bajo normas internacionales se clasifica como grupo II.</i></p> <p><i>La compañía ha adelantado ante la Superintendencia Nacional de Salud un proceso de Reorganización Institucional vía escisión impropia o segregación. Para este propósito se ha creado una nueva sociedad, (...) Salud S.A.S., la cual recibirá de la Mutua (La escidente) la cesión de los activos, pasivos, afiliados y habilitaciones una vez la SuperSalud apruebe dicho plan de reorganización. Dentro de las actividades desarrolladas está la valoración de la EPS, contratada con una firma internacionalmente reconocida, y que por el modelo de flujo de caja descontado indica que (...) Salud SAS tiene un valor patrimonial (Equity Value) de \$350.000 millones de pesos.</i></p> <p><i>Cordialmente solicitamos indicación del manejo contable que debe darse a la inclusión de la valoración de la sociedad, como quiera que el propósito del plan de reorganización es permitir la entrada de capitalizaciones por parte de nuevos accionistas.</i></p> <p><i>Nuestros asesores (...) han conceptuado que la valoración puede clasificarse como un activo Intangible por cuanto se cumplen los principios generales para el reconocimiento de intangibles establecidos en la sección 18 (18.4, 18.5 y 18.6).</i></p> <p><i>En adición, apreciamos su concepto sobre si la valoración contratada, insistimos con una firma reconocida internacionalmente como Banca de Inversión, representa sustento técnico suficiente para dicha activación.</i></p>

Respuesta**Manejo contable que debe darse a la inclusión de la valoración de la sociedad**

La transacción realizada por la entidad debe analizarse teniendo en cuenta la definición de una combinación de negocios, la cual corresponde con lo siguiente, según el párrafo 19.3 de la NIIF PYMES:

“Una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, la adquirida. La fecha de adquisición es aquella en la que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida”.

(...) la escisión impropia mencionada en la consulta se trata de un proceso de reorganización de la entidad y no de una combinación de negocios (...), debido que en una combinación de negocios la adquirente, obtiene

el control de uno o más negocios distintos.

Una escisión correspondería con una combinación de negocios, si producto de la misma existiese una adquirente (diferente de la controladora inicial) que adquiere el control de al menos una de las entidades escindidas.

Cuando una escisión no cumple con el requisito de obtención de control de un negocio, no puede contabilizarse como una combinación de negocios y no puede reconocerse un crédito mercantil en dicha transacción (ver literal c) del párrafo 19.2 de la NIIF para las PYMES)

(...) la sección 18 de NIIF para las PYMES, no permite realizar el reconocimiento de un crédito mercantil generado internamente (plusvalía generada internamente) como lo menciona la entidad, al aplicar el *Equity Value* (ver literal f del párrafo 18.15 de la NIIF para las PYMES)



ESAL - fondo con destinación específica

Concepto	Pregunta
2018-0256	<p><i>"Somos una entidad religiosa reconocida por el ministerio del interior, obligada a llevar contabilidad. En el reglamento interno de la organización, (...), hay un artículo que dice lo siguiente:</i></p> <p><i>"Con el 3% del diezmo del presupuesto general de ingresos, se formará el fondo especial para retiro del pastor anciano e inválido. Las condiciones y requisitos serán determinados por el Consistorio de Ancianos y los Directivos distritales"</i></p> <p><i>La creación y alimentación anual de este fondo se realiza con el 3% de los ingresos que recibe la organización en cada periodo por concepto de diezmos. Con ese fondo se atienden las necesidades que presentan los pastores que han llegado a la vejez y no pueden seguir prestando sus servicios. Las ayudas anuales no están determinadas, se dan en la medida en que los pastores las solicitan o la administración determina hacerlas. Lo único que es seguro es que cada año se debe reservar el 3% para este fin. El saldo que queda en cada periodo se acumula y se continúa utilizando en los periodos siguientes, ya que ese dinero no se puede destinar para otro fin.</i></p> <p><i>Las preguntas son las siguientes: ¿Qué tratamiento contable se debe dar a este fondo, teniendo en cuenta las NIIF?</i></p> <p><i>¿Se puede tratar como una provisión por el simple hecho de estar en el reglamento y se entiende como una obligación implícita? ¿Se puede crear un fondo de uso restringido, teniendo en cuenta que el 3% se saca del ingreso y no de los excedentes?"</i></p>

Respuesta

(...) entendemos que la entidad religiosa no tiene una obligación legal ni implícita por beneficios de empleados, en los términos señalados en la NIC 19 o en la sección 28, (...)

(...) con los recursos del 3% (...), lo que se conforma es un fondo especial con destinación específica, el cual representa un activo distinto de las obligaciones por beneficios de empleados que legalmente o de forma explícita hayan sido establecidos para la entidad.

En la contabilización de los recursos que se trasladan al fondo con destinación específica no se debe reconocer un gasto con cargo a la provisión, por cuanto lo que se reclasifica son recursos que se trasladan a otra cuenta del activo con destinación específica.

En consecuencia, los recursos del diezmo deberán ser reconocidos como ingresos en el estado de resultados, registrando como contrapartida el activo financiero correspondiente, parte del cual se reclasifica al fondo con destinación específica.

Cuando se utilicen los recursos del fondo para atender las necesidades de los pastores que han llegado a la vejez se afectará la cuenta del fondo con destinación específica registrando como contrapartida el gasto correspondiente.

Además de lo anterior, si los recursos no son utilizados durante el periodo, lo más probable es que se genere un excedente, el cual se origina en parte por los recursos con destinación específica que son registrados en el activo.

En este caso, sería pertinente constituir con los excedentes una reserva en el patrimonio por un importe similar al registrado en el fondo, la cual será reclasificada nuevamente a los excedentes (utilidades retenidas) en la medida en que los recursos del fondo sean utilizados.

En conclusión, si la entidad está constituyendo un fondo en el activo, distinto del requerido para atender obligaciones de beneficios de empleados, este debe contabilizarse como un fondo con destinación específica, el cual resulta de la reclasificación de activos financieros de la entidad (...)



ESAL - inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-1086	“¿Puede el Revisor Fiscal de una empresa que efectúa donaciones a una fundación sin ánimo de lucro legalmente constituida, ser también el Revisor Fiscal de dicha fundación que recibe las donaciones?”

Respuesta

Las normas que regulan el ejercicio de la profesión establecen una serie de inhabilidades para el ejercicio de la revisoría fiscal, las cuales deberán ser evaluadas por un Contador Públicos, antes de tomar la decisión de aceptar el encargo de revisoría fiscal. Por ejemplo:

Los Artículos 47 a 51 de la Ley 43 de 1990, describe las siguientes inhabilidades:

“(…) Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de (...) Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.

Artículo 49. El Contador Público que ejerza cualquiera de las funciones descritas en el Artículo anterior, rehusará recomendar a las personas con las cuales hubiere intervenido, y no influirá para procurar que el caso sea resuelto favorablemente o desfavorablemente. Igualmente no podrá aceptar dádivas, gratificaciones o comisiones que puedan comprometer la equidad o independencia de sus actuaciones.

Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como (...), Revisor Fiscal, (...), se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de (...) Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.”

El código de comercio, en el Art. 205, indica:

“Artículo. 205. Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

1. Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;

2. Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y

3. Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo”.

El código de ética para contadores profesionales, que debe ser observado por todos los contadores públicos en Colombia, también contiene un conjunto de amenazas que deben ser analizadas y evaluadas antes de aceptar un encargo de auditoría o aseguramiento, con el fin de eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

En conclusión, las normas legales y reglamentarias no contienen una disposición expresa que indique que el Revisor Fiscal de la entidad donante este inhabilitado para ejercer como Revisor Fiscal de la entidad que recibe la donación (la fundación); por ello le corresponderá al contador público determinar, con fundamento en los hechos y circunstancias, si al ejercer sus funciones como Revisor Fiscal en ambas entidades se originan amenazas sobre las cuales no fuera posible establecer salvaguardas, para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, de acuerdo con lo establecido en las normas profesionales, legales y reglamentarias, y particularmente en el código de ética que debe ser considerado por todos los contadores en Colombia, al suscribir encargos de auditoría, revisoría fiscal, trabajos de revisión, otros trabajos de aseguramiento y servicios relacionados.



En este caso, una de las amenazas que podría presentarse es la amenaza de autorrevisión, sobre la cual el código de ética, contenido en el

anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, indica lo siguiente:

Amenazas	Comentario
Autorrevisión	<ul style="list-style-type: none"> • La firma emite un informe de aseguramiento sobre la efectividad del funcionamiento de unos sistemas financieros después de haberlos diseñado o implementado. • La firma ha preparado los datos originales que se han utilizado para generar los registros que son la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento. • Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento es o ha sido recientemente administrador o directivo del cliente. • Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento trabaja, o ha trabajado recientemente para el cliente, en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo. • La firma presta un servicio a un cliente de un encargo de aseguramiento que afecta directamente a la información sobre la materia objeto de análisis de dicho encargo⁷³.

Otras amenazas y sus correspondientes salvaguardas deberán ser identificadas por el Contador Público antes de aceptar el encargo de

revisoría fiscal, de no hacerlo los principios fundamentales establecidos en el código de ética podrían no ser cumplidos (...).

⁷³ Adaptado del párrafo 200.5 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

**ESAL - registro de libro de actas**

Concepto	Pregunta
2018-0084	<i>"Buen día, quisiéramos saber si las entidades sin ánimo de lucro deben tener el libro de actas registrado ante el ente de control competente(...)."</i>

Respuesta

Con respecto al tema de la consulta, debe entenderse que las actas y documentos no inscritos no tienen efectos legales frente a terceros, conforme con lo dispuesto en la Circular Única de la Superintendencia de Industria y Comercio (SIC), y las circulares modificatorias 4 y 8 de 2007, para las entidades sin ánimo de lucro, ocasionando las respectivas sanciones por parte de la entidad de control, inspección y vigilancia, que para este caso podría corresponder a las Alcaldías o Gobernaciones.

Adicionalmente, el Artículo 175 del Decreto 019 de 2012, que modificó el numeral 7 del Artículo 28 del Código de Comercio, sobre la inscripción de los libros de contabilidad, establece que el registro ante la Cámara de Comercio es obligatorio para los libros de accionistas/socios y los libros de actas de asambleas y juntas directivas, para los libros de contabilidad no es necesario el registro.

"Artículo 175. Registro de los Libros de Comercio

El numeral 7 del Artículo 28 del Código de Comercio, quedará así:

"7. Los libros de registro de ocios o accionistas, y los de actas de asamblea y juntas de socios."

Así mismo, las normas en materia tributaria también han reglamentado el registro de los libros de comercio, como se enuncia a continuación:

"Decreto 4400 de 2004

Artículo 15. Libros de Contabilidad. Todos los contribuyentes sujetos al régimen tributario especial están obligados a llevar libros de contabilidad debidamente registrados de conformidad con las normas legales vigentes, ante la Cámara de Comercio o la Administración de Impuestos con competencia en el domicilio principal de la entidad, o ante cualquier organismo público que tenga facultad para reconocer su personería jurídica.

Decreto 2150 de 2017, modifica el DR 1625 de 2016 DUR Tributario

Artículo 1.2.1.5.4.4. Libros de contabilidad. Los contribuyentes de que tratan los Artículos 1.2.1.5.1.2., 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. de este Decreto están obligados a llevar los libros contabilidad de conformidad con los marcos técnicos normativos contables y ser registrados cuando hubiere lugar a ello.

Artículo 1.2.1.5.4.5. Libro de actas. El libro de actas de la asamblea generala máximo órgano directivo que haga sus veces de los contribuyentes de que tratan los Artículos 1.2.1.5.1.2., 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. de este Decreto constituye prueba idónea de las decisiones adoptadas por la misma.

Este libro deberá registrarse, conforme con las normas vigentes sobre la materia, para que adquiera pleno valor probatorio. Las entidades no obligadas a registrar este libro en la Cámara de Comercio, efectuará el registro ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

**ESAL - reservas**

Concepto	Pregunta
2018-1027	<p><i>“La presente tiene por objeto solicitarles orientaciones técnicas acerca de cómo debe ser el reconocimiento contable que una ESAL le debe dar a la ejecución de excedentes de años anteriores en el periodo fiscal en el cual se hace la aplicación de estos, de conformidad con lo enunciado en el Decreto 2150 de 2017 en su Artículo 1.2.1.5.1.27, numeral 3, inciso 2.</i></p> <p><i>La inquietud surge de la necesidad de darle alcance al excedente real del año 2018, pues nuestra ESAL al ejecutar excedentes de años anteriores los está reconociendo como costo o gastos en un centro de costos determinado, con el fin de tener mejor control a la ejecución de estos excedentes, pero al realizar estos registros se afectan claramente los excedentes del año en curso.”</i></p>

Respuesta

(...) el manejo contable de las reservas con destinación específica de acuerdo con lo indicado en los marcos técnicos normativos vigentes que desarrollan la Ley 1314 de 2009, es como sigue:

Una vez aprobada la constitución de la reserva con destinación específica, por parte del máximo órgano social, se realizarán los siguientes registros:

Cuenta	Debe	Haber
Excedentes del ejercicio o de otros periodos	XXX	
Activo neto - Reservas con destinación específica		XXX
Efectivo – Fondos restringidos	XXX	
Efectivo o equivalentes de efectivo		XXX

Cuando se adquiere el activo o se incurre en el gasto,

Cuenta	Debe	Haber
Activo o Gasto	XXX	
Efectivo – Fondos restringidos		XXX

Luego de la adquisición del activo o de realizado el gasto, es decir, de la utilización del fondo, el valor por el que se creó queda nuevamente a disposición del máximo órgano social, en cuyo caso se procede a la liberación de la reserva a los excedentes acumulados.

Cuenta	Debe	Haber
Activo neto - Reservas con destinación específica	XXX	
Activo neto - Excedentes Acumulados		XXX

Sin embargo, cabe aclarar, que este tratamiento se debería dar únicamente cuando existen activos líquidos que pueden ser restringidos, en

caso contrario, no sería factible constituir el fondo (...)



ESAL - Tratamiento fondos

Concepto	Pregunta
2018-0107	<p><i>“ (...) ¿Cómo se contabiliza bajo las normas NIIF, la destinación del excedente aprobado por la Asamblea General?</i></p> <p><i>Bajo las normas NIIF, ¿cuál es el registro contable de la ejecución de estos excedentes?, ¿se afecta la cuenta de patrimonio o el gasto? Es posible un ejercicio práctico para entenderlo?</i></p> <p><i>Para el efecto ponemos a su consideración los siguientes conceptos:</i></p> <p><i>El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro se cumple en gran medida con la destinación de los excedentes que decreta la Asamblea General. (...)</i></p> <p><i>En concreto en el Artículo de los egresos es explícito y textual: La ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores no constituye egreso del ejercicio. (...)</i></p> <p><i>Conceptos como el del Director de la Federación Antioqueña de ONG que le adjunto, expresan que los excedentes se deben contabilizar en una cuenta de patrimonio. Cuando se comiencen a ejecutar los excedentes se debitan de dicha cuenta, sin afectar el gasto del período siguiente.</i></p> <p><i>Agradezco su atención a esta solicitud que define en gran medida la posibilidad de la inversión de los excedentes de las organizaciones sin ánimo de lucro en su objeto social, tal como lo concibe la esencia de este tipo de organizaciones”</i></p>

Respuesta

(...) ¿Cómo se contabiliza bajo las normas NIIF, la destinación del excedente aprobado por la Asamblea General?

¿Cuál es el registro contable de la ejecución de estos excedentes?, ¿se afecta la cuenta de patrimonio o el gasto?

La Respuesta a sus inquietudes las puede encontrar resuelta en el concepto número 2017-0332 (...).

Si se efectúa la apropiación de los excedentes en una ESAL, estos se reclasifican a una reserva con destinación específica que formará parte del patrimonio mientras no haya sido utilizada.

Este registro es independiente de la constitución de un fondo en el activo, cuando la entidad

dispone de fondos líquidos y los reclasifica a cuentas de efectivo restringido.

Cuando los fondos son utilizados, la entidad registrará un gasto contra el estado de resultados (salvo que la partida cumpla los requisitos para ser reconocido como un activo, como en el caso de la adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo), y la reserva constituida en el patrimonio se reclasificará a las ganancias retenidas.

Cuando la transacción haya generado el reconocimiento de un activo depreciable, la reserva del patrimonio podría irse reclasificando a las ganancias retenidas en la medida en que el activo se deprecia por la entidad, para compensar el importe de la depreciación que la entidad iría reconociendo en el resultado. (...)



Estados financieros

Concepto	Pregunta
2018-0842	<p><i>"(...) tomando en cuenta el marco jurídico del ejercicio de la profesión contable, respetuosamente solicito lo siguiente:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. Que se me indique si los profesionales en administración de empresa están facultados, conforme a la ley colombiana, para dictaminar sobre estados financieros.</i> <i>2. Que se me indique si los profesionales en administración de empresas están facultados, conforme a la ley colombiana, para rendir dictámenes periciales basados en estados financieros de una compañía y conceptuar con fundamento en esta información contable."</i>

Respuesta

(...) se me indique si los profesionales en administración de empresa están facultados, conforme a la ley colombiana, para dictaminar sobre estados financieros.

Cabe aclarar, que la mención al "Contador Público" en el literal a) del numeral 3) del Artículo 7° de la Ley 43 de 1990, no hace referencia al profesional que ejerce el cargo de contador de una empresa sino al profesional que ejecuta labores de auditoría.

Por otro lado, si bien es cierto que el Contador Público es quien da fe pública, hay que aclarar que solamente el Revisor Fiscal es quien certifica y dictamina información, contrario al contador público que sólo certifica, lo cual se puede observar en los siguientes apartados:

Artículo 1° de la Ley 43 de 1990:

"Se entiende por contador público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de la profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable."

Artículo 37 de la Ley 222 de 1995:

"El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros."

Artículo 38 de la Ley 222 de 1995:

"Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Quando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia."

Por lo anterior, se colige que el único profesional que puede certificar y dictaminar información financiera es el Revisor Fiscal, debido a que da fe pública y debe emitir un informe con su opinión.

(...) se me indique si los profesionales en administración de empresas están facultados, conforme a la ley colombiana, para rendir dictámenes periciales basados en estados financieros de una compañía y conceptuar con fundamento en esta información contable.

De acuerdo con lo señalado en el literal c) del numeral 1 del Artículo 13 de la Ley 43 de 1990, para actuar como perito en controversias de carácter técnico-contable, especialmente en diligencia sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúos de intangibles patrimoniales, y costo de empresas en marcha, se requiere la calidad de Contador Público (...)



Estados financieros - Decreto 2649 de 1993

Concepto	Pregunta
2018-0319	<p><i>Tengo entendido que por normatividad ninguna persona natural o jurídica que este obligada a llevar contabilidad puede entregar estados financieros bajo la normatividad anterior (...).</i></p> <p><i>En los estados financieros que anexo no están preparados bajo las normas internacionales de información financiera NIIF. Al preguntar por qué se seguían presentado bajo el 2649, la señora contadora argumentó que no era necesario y que ella no veía la necesidad de cambiarlos ya que lo único que cambia es que nos va a llenar de hojas porque nos tendría que entregar toda la política contable, que eso no corresponde para el conjunto. La propiedad horizontal es del grupo 3.</i></p> <p><i>¿Qué implicaciones legales hay para que los contadores en ejercicio de su labor tomen la decisión de presentar los Estados Financieros con normas que están derogadas?</i></p> <p><i>¿Los estados financieros entregados se pueden aprobar en asamblea general de esta manera?</i></p>

Respuesta

(...) Para responder esta consulta se tomaron apartes de la respuesta a la consulta 2018-0149, (...)

De conformidad con la Ley 675 de 2001, la obligación de preparar las cuentas del ejercicio (información financiera) es una responsabilidad del administrador de la copropiedad (numeral 4 del artículo 51), quien debe someterlos a consideración del Consejo de Administración y aprobación por parte de la Asamblea de Copropietarios.

Si la copropiedad debía aplicar normatividad del grupo tres, (NIF para microempresas), debió aplicar el Marco Técnico de Información Financiera para Microempresas a partir del año 2015, y efectuar contabilidad en paralelo con el Decreto 2649 de 1993 durante el año 2014, para tener información comparativa cuando se emitieran los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de información financiera a diciembre 31 de 2015.

De acuerdo con lo anterior, este Consejo considera que al no generarse información financiera por los periodos 2015, 2016, y 2017 teniendo en cuenta el marco de información financiera vigente, dichos estados financieros no cumplen lo dispuesto en las normas legales, por lo que sugerimos presentar la información reexpresada de forma comparativa aplicando los

marcos de información financiera legalmente aceptados por los periodos de tiempo donde no se aplicó dicha información.

Por otro lado, al aprobarse información financiera que no cumple los requisitos de los marcos de información financiera vigente, la copropiedad se puede encontrar frente a errores contables que deben ser corregidos conformidad con el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

El anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 (que recoge el Decreto 2706 de 2012) establece las directrices para el reconocimiento de errores de periodos anteriores.

Al respecto establece:

“Correcciones de errores de periodos anteriores

2.39 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una microempresa correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y

b) podría razonablemente se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

2.40 efecto de las correcciones de errores anteriores. Se reconocerá en resultados en el mismo periodo en



que el error es detectado. La microempresa deberá revelar la siguiente información: a) naturaleza del error y, b) el monto de la corrección para cada rubro en los estados financieros”.

En conclusión, a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco normativo, esto es 1 de enero de 2015, los errores de ejercicios anteriores se reconocen contra el estado de resultados en el período en el cual fueron advertidos (período actual).

Esta directriz no aplica para los errores cometidos en el estado de situación financiera de apertura y en los ajustes realizados al inicio del período de aplicación del nuevo marco normativo (consultar el concepto 2017-0835 emitida por el CTCP que contiene los lineamientos para la reexpresión retroactiva de los primeros estados financieros de una microempresa), donde se mencionó lo siguiente:

“Es bueno resaltar, que a pesar de que una entidad del grupo 3 puede corregir los errores cuando los encuentra, esto es diferente a obviar los requerimientos establecidos por las disposiciones legales. En otros términos, a pesar de que por definición una entidad del Grupo 3 no está obligada a efectuar reexpresión retroactiva de los errores, este no

es el caso cuando simplemente no ha aplicado el nuevo marco desde la fecha que debe hacerlo, por lo cual debe corregir toda su información contable desde el 1° de enero de 2015, al margen de preparar el ESFA con corte al 1° de enero de 2014 y preparar sus estados financieros para el período de transición bajo el nuevo marco, con el ánimo de permitir la presentación de estados financieros comparativos de acuerdo con la nueva norma, para el año 2015”.

En relación con las responsabilidades de un contador público respecto de la emisión de información financiera sin aplicar los marcos de información financiera vigentes, el concepto 2018-0214 mencionó lo siguiente:

Responsabilidad del contador

Tratándose de Contadores Públicos, que actúan como contadores de empresa, revisores fiscales o auditores externos, la certificación o dictamen de tales estados financieros también representa una violación de lo establecido en la Ley 43 de 1990, respecto de la aplicación de los principios de contabilidad y las normas de auditoría de general aceptación (ver Art. 6; Art. 7, numeral 3B; Art. 8, numeral 4; Art. 25, numeral 5, y Art. 37, numeral 7, entre otros). (...)



Estados financieros

Concepto	Pregunta
2018-0956	<i>El presente correo es para presentarles una consulta acerca de qué tipo de Estado Financiero debe presentar una compañía que desde su creación y hasta la fecha no ha realizado transacciones y solamente tiene los aportes de los socios.</i>

Respuesta

En primer lugar, debemos señalar que la contabilidad de una entidad inactiva podría tener transacciones, otros eventos o sucesos que generan cambios en los recursos, por ejemplo:

- La causación de la obligación de realizar el registro mercantil (renovación de la Cámara de Comercio);
- La causación del impuesto a las ganancias, relacionada con el impuesto de renta del periodo corriente, según las normas tributarias;
- La causación de gastos bancarios, gravámenes a los movimientos financieros, entre otros, si existe una cuenta bancaria;
- El reconocimiento del gasto por depreciación de activos con vida útil definida, incluso así no se estén utilizando; y
- La inactividad de una empresa puede considerarse un indicador de deterioro, por lo que es necesario calcular el importe recuperable de los activos de la entidad, y en caso de ser inferior al importe en libros, debe reconocerse una pérdida por deterioro de valor de los activos.

En conclusión, cuando una empresa se encuentre inactiva, los responsables de los estados financieros deberán evaluar si se cumple la hipótesis de negocio en marcha, de acuerdo

con las directrices establecidas en el marco técnico aplicado por la entidad, y de esa evaluación concluir si la entidad debe aplicar las normas de información financiera para entidades pertenecientes al grupo 1, 2 o 3, o si debe aplicar otra base, como la base del valor neto liquidación (ver la norma de información financiera para empresas que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha, incorporada en el anexo 5 del Decreto 2420 de 2015, y otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen).

En consecuencia, los estados financieros que debe presentar una entidad corresponden a los señalados en el marco técnico que resulte pertinente.

Si la entidad cumple la hipótesis de negocio en marcha, son los referidos como un juego completo de estados financieros de acuerdo al marco normativo aplicable, junto con las revelaciones que se consideren pertinentes.

Si se aplica la base del valor neto de liquidación serán los señalados en el anexo 5, norma de información financiera para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha.

También es importante realizar revelaciones acerca de las razones por las cuales la entidad no ha entrado en funcionamiento y los planes relacionados con el futuro de la entidad.

**Estados financieros - firma autógrafa y electrónica**

Concepto	Pregunta
2018-1114	<p><i>“Existen algunas normas y disposiciones que requieren las firmas autógrafas en los cuerpos de los estados financieros, pero no en las notas a los estados financieros. (...)</i></p> <p><i>¿En los marcos técnicos normativos vigentes existe alguna norma que precise y requiera las firmas autógrafas en el cuerpo de los estados financieros y de las notas a los mismos?</i></p> <p><i>¿Podrían omitirse las firmas autógrafas en el cuerpo de los estados financieros del representante legal y del contador público que prepara los estados financieros y sustituirse por la certificación que emiten ellos al firmarla?</i></p> <p><i>¿Podría omitirse la firma autógrafa en el cuerpo de los estados financieros certificados, del Revisor Fiscal y sustituirse por el dictamen que emite él al firmarlo?</i></p> <p><i>¿Cuándo los estados financieros certificados de entidades que no tienen Revisor Fiscal son dictaminados, algunas veces, por un contador público independiente, éste también los debe firmar como Auditor Externo u otro equivalente?</i></p> <p><i>Las notas a los estados financieros generalmente no se certifican ni dictaminan siendo parte integral y derivadas de los estados financieros, a lo sumo en algunas entidades apenas se certifican. ¿las notas a los estados financieros se deben presentar también certificadas y dictaminadas?</i></p> <p><i>¿Cuándo se firman digital o electrónicamente los estados financieros, qué documento se debe dejar como soporte, evidencia o validación de estas firmas?”</i></p>

Respuesta

(...) Para el diccionario de la Real Academia de la Lengua, los significados de la palabra certificar y certificación, corresponde con lo siguiente:

“Certificar:

- 1. Asegurar, afirmar, dar por cierto algo.*
- 2. Dicho de una autoridad competente: Hacer constar por escrito una realidad de hecho.*

Certificación

- 1. Acción y efecto de certificar.*
- 2. Documento en que se asegura la verdad de un hecho”*

(...), la certificación, consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros (se asegura la verdad de un hecho), conforme al reglamento, y que las cifras se han tomado fielmente de los libros.

Esto significa, que el representante como responsable de los estados financieros y el contador que tiene la facultad de dar fe pública, certifican que se han cumplido los principios de reconocimiento, medición, presentación y

revelación del marco de información financiera aplicado por la entidad, y que los estados financieros han sido elaborados a partir de cifras registradas en los libros de la entidad.

Cuando los estados financieros certificados, se acompañan de la opinión profesional del Revisor Fiscal, o de un auditor externo, quienes están obligados a aplicar las normas de auditoría generalmente aceptadas, estos adquieren la condición de estados financieros dictaminados.

Por ello, el dictamen es posterior a la certificación, de tal forma que, si la opinión no existe, dichos estados no podrían ser considerados estados financieros dictaminados (...).

¿(...) existe alguna norma que (...) requiera las firmas autógrafas en el cuerpo de los estados financieros y de las notas a los mismos?

¿Podrían omitirse las firmas autógrafas en el cuerpo de los estados financieros (...)?

Los marcos de información financiera que han sido emitidos no establecen requerimientos sobre el subsistema documental e instrumental



de la contabilidad, por ello se deberá aplicar lo establecido en el Código de Comercio y en otras normas legales y reglamentarias.

¿Cuándo los estados financieros certificados de entidades que no tienen Revisor Fiscal son dictaminados, (...), éste también los debe firmar como Auditor Externo (...)?

(...) La opinión y la firma autógrafa deberán cumplir los mismos requisitos establecidos para el Revisor Fiscal que emite una opinión sobre los estados financieros.

(...), la NIA 700 *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, indica lo siguiente:

“Firma del auditor

40. El informe de auditoría deberá estar firmado. (Ref: Apartado A37)”

A37. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.”

Así las cosas, el profesional independiente deberá acatar las directrices mencionadas en el párrafo anterior, sobre las cuales dejará la respectiva evidencia (documentación) que fundamente la opinión expresada con respecto a los estados financieros que han sido previamente certificados.

¿Las notas a los estados financieros se deben presentar también certificadas y dictaminadas?

En el concepto 2017-0619 el CTCP se refirió al tema de la firma en las notas a los estados financieros.

Al respecto, los marcos de información financiera establecen requerimientos para la presentación de las notas a los estados financieros y ellas son parte integral de un conjunto completo de estados financieros; en consecuencia las notas no pueden separarse de los estados financieros, por cuanto ellas contienen información adicional a la que se presenta en el estado de situación financiera, en el resultado de período y el otro resultado integral, en el estado de cambios en el patrimonio y en el estado de flujos de efectivo.

(...) un Contador Independiente que actúa como auditor externo o el Revisor Fiscal, según lo establecido en la NIA 315, tiene la responsabilidad de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material se refieren tanto a los estados financieros (ver apartados A118 a A121 de la NIA 315), como a las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables y revelaciones (ver apartados A122 a A126), los cuales le proporcionan una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.

Con relación a las revelaciones, el párrafo A124 c) de la NIA 315 establece lo siguiente:

“A124. Las afirmaciones utilizadas por el auditor para considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir se pueden clasificar en las tres categorías siguientes y pueden adoptar las siguientes formas: (...).

c) Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar:

- i. Ocurrencia y derechos y obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.*
- ii. Integridad: se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.*
- iii. Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.*
- iv. Exactitud y valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas”.*

En conclusión, las notas son parte integral de los estados financieros, y al emitir una certificación o dictamen, se entiende que los requerimientos de presentación y revelación también han sido cumplidos.

¿Cuándo se firman digital o electrónicamente los estados financieros, qué documento se debe dejar como soporte, evidencia o validación de estas firmas?



La parte III de la Ley 527 de 1999 en sus párrafos 28 a 40, se refiere al tema de las firmas digitales, certificaciones y entidades de certificación. Además, el artículo 156 del Código de comercio, modificado por el artículo 173 del Decreto 019 de 2012, y reglamentado por el Decreto 805 de 2013, otorga validez probatoria a los registros de libros llevados en medios electrónicos, los cuales serán admisibles como medios de prueba.

En conclusión, los estados financieros pueden

certificarse o dictaminarse mediante firmas digitales, para ello deberán cumplirse los requisitos establecidos en las normas profesionales, legales y reglamentarias y otros requerimientos establecidos por las entidades encargadas de la inspección, vigilancia y control de la entidad, así como los establecidos por otras autoridades.



Estados financieros - firma digital

Concepto	Pregunta
2018-1118	<i>“Teniendo en cuenta el avance tecnológico en la profesión y que este se convierte en una solución, legalmente y bajo el sustento de la misma, ¿los contadores, revisores fiscales y auditores podemos expedir EEFF certificados o dictaminados y avalar demás informes y/o documentos contables con firma digital (legalmente expedida por las empresas autorizadas en el país)?”</i>

Respuesta

(...) la Ley 222 de 1995, establece los requerimientos que sobre los estados financieros certificados y/o dictaminados han sido establecidos en la legislación comercial, así:

“Artículo 37. Estados financieros certificados. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Artículo 38. Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas (...).”

(...), el artículo 28 de la Ley 527 de 1999⁷⁴ indica con respecto a las firmas digitales lo siguiente:⁷⁵

“Atributos jurídicos de una firma digital. Cuando una firma digital haya sido fijada en un mensaje de datos se presume que el suscriptor de aquella tenía la intención de acreditar ese mensaje de datos y de ser vinculado con el contenido del mismo.

Parágrafo. El uso de una firma digital tendrá la misma fuerza y efectos que el uso de una firma manuscrita, si aquella incorpora los siguientes atributos:

1. Es única a la persona que la usa.
2. Es susceptible de ser verificada.
3. Está bajo el control exclusivo de la persona que la usa.
4. Está ligada a la información o mensaje, de tal manera que si éstos son cambiados, la firma digital es

invalidada.

5. Está conforme a las reglamentaciones adoptadas por el Gobierno Nacional”.

El capítulo 2, 3 y 4 de la parte III de la Ley 527, también se refiere a las entidades de certificación, los certificados, suscriptores de firmas digitales.

Adicionalmente, el Art. 156 del Código de comercio, (...), y reglamentado por el Decreto 805 de 2013, otorga validez probatoria a los registros de libros llevados en medios electrónicos, los cuales serán admisibles como medios de prueba.

Ahora bien, las normas de información financiera emitidas no establecen ningún tipo de requerimiento respecto de los temas del sistema documental e instrumental de la contabilidad, por lo que en este caso se deberá tener en cuenta lo establecido en el código de comercio, la Ley 527 y otras normas legales y reglamentarias.

Sobre el particular, le recomendamos revisar las disposiciones emitidas por la Superintendencia de Sociedades en relación con el tema, por ejemplo, la Circular Externa 100-000004 del 4 de noviembre de 2010.

En conclusión, la firma que debe ser incluida en los estados financieros certificados o dictaminados podría ser una firma digital; no obstante, para que ella tenga validez deberán cumplirse los requisitos establecidos en las normas legales y reglamentarias; también deberán tenerse en cuenta los requerimientos de otras autoridades y usuarios.

⁷⁴ Ver decreto 1747 de 2000, reglamentario de la ley 527 de 1999.

⁷⁵ Ver También la sentencia C-662-00 del 8 de junio de 2000, Magistrado Ponente Dr. Fabio Morón Díaz.



Estados financieros –firma autógrafa

Concepto	Pregunta
2018-0130	<p><i>“(…) solicito su concepto acerca de si es necesario que en el cuerpo de los estados financieros se plasmen las firmas autógrafas del representante legal, del contador y del Revisor Fiscal.</i></p> <p><i>Mi inquietud se fundamenta en que como parte de los procedimientos de documentación de los trabajos de revisoría fiscal se requiere que exista una certificación escrita (que hace parte de los papeles de trabajo que soportan el trabajo efectuado) con firma autógrafa por parte del representante legal y del contador acerca de las manifestaciones implícitas en los estados financieros.</i></p> <p><i>Además, el dictamen del Revisor Fiscal igualmente debe ir firmado autógrafamente por éste, es decir, que ya existirían, por separado, las firmas de todos aquellos que se hacen responsables de su contenido y razonabilidad. (…)”</i></p>

Respuesta

(…) Los Artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, establecen: (…)

Adicionalmente, el Oficio 220-052170 del 8 de abril de 2014, sobre este particular, manifiesta:

“Con relación a los estados financieros de fin de ejercicio, que deben ser puestos a consideración del máximo órgano social, los Artículos 34 y 36 de la Cit. Ley prevén que corresponde a los administradores preparar y difundir estados financieros de propósito general (Artículos. 21 y 114 del Decreto. 2649 de 1993) “debidamente certificados”, acompañado de sus notas y con la opinión del Revisor Fiscal, si lo hubiere, en el entendido que “certificados”, en los términos del Artículo 37 de la Ley 222 Cit., se refiere a la manifestación o declaración del representante legal y del contador bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado, que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos y que se han tomado fielmente de los libros.

En términos similares se expresó la Entidad a través de la Circular Externa No. 017 de 1997, que precisa algunos aspectos en relación con el deber de “certificar” y dictaminar los estados financieros de las sociedades, en los siguientes términos

*“(…) el representante legal y el contador público que preparó los estados financieros, deberán dejar consignada una **manifestación expresa** o certificar lo antedicho, declarando **junto a su firma o en documento adjunto**, que “han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros” **declaración que pueden hacer con estas palabras o con expresiones semejantes**, siempre y cuando se haga referencia completa a la verificación de las afirmaciones de que trata el Artículo 57 del Decreto*

2649 de 1993, u otra norma que la complemente o modifique, ello bajo el entendido de que sobre lo dicho opera la presunción prevista para los contadores públicos en el Artículo 10 de la Ley 43 del 13 de diciembre de 1990.

*Adicionalmente, **quien firma en calidad de contador público, deberá anotar el número de su tarjeta profesional** atendiendo lo consagrado en el párrafo tercero del Artículo 3o. de la ley antes citada”. (Los destacados no son del texto).*

*Por su parte, “dictaminar” según las voces del Artículo 38 ss. hace relación a la opinión profesional que debe rendir el Revisor Fiscal respecto de los estados financieros certificados, “Estos estados deben ser **suscritos por dicho profesional**, anteponiendo la expresión “ver la **opinión adjunta**” u otra similar.*

*El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente”. En la referida Circular Externa 017 se definen los estados financieros dictaminados “...como aquellos que **estando certificados se acompañan de la opinión profesional del Revisor Fiscal** o, a falta de éste, de la del contador público independiente **que los hubiere examinado** de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.*

*Sólo pueden dictaminarse estados financieros certificados; de ahí que **sin perjuicio de que el Revisor Fiscal dictamine o no los estados financieros, el contador que los prepare está en la obligación de firmarlos.***

*Al **suscribir los estados financieros** el profesional que los dictamine debe anteponer a su firma la expresión “ver opinión adjunta” u otra similar, **anotar el número de tarjeta profesional y acompañar el dictamen** correspondiente que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas en la ley*



mercantil y demás normas complementarias o en los estatutos. El sentido y el alcance del dictamen no es otro que el que se exprese en el mismo”.

En resumen, estados financieros certificados se refiere a la declaración expresa en escrito diferente a ellos que además deben ser suscritos por el representante legal y del contador de la compañía en el que se declare que en la elaboración y preparación de los mismos las cifras han sido tomadas fielmente de los libros de acuerdo con el citado Dec.2649; al paso que el dictamen u opinión lo realiza el Revisor Fiscal sobre estados financieros certificados, señalando que los mismos fueron elaborados atendiendo los principios o normas de contabilidad de general aceptación.

*Al respecto, debe recordarse que una de las funciones del Revisor Fiscal es precisamente “**Autorizar con su firma** cualquier balance que se haga, **con su dictamen** o informe correspondiente” (Artículo 207, Numeral 7 C. de Co.).*

De acuerdo con lo expuesto son obligatorias las firmas autógrafas del representante legal, del contador de la empresa y del Revisor Fiscal, si así lo exige la ley, acompañado de la declaración o dictamen y la

anotación del número de la tarjeta profesional que se confiere a los contadores públicos, con el fin de que los balances se consideren auténticos, de acuerdo a lo señalado por el Artículo 39 de la Ley 222 señalada.”

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, y basados en el articulado anterior, las firmas del representante legal, el contador público y del Revisor Fiscal confirman su rol dentro de la elaboración y auditoría de los estados financieros, respectivamente.

La elaboración de la certificación de estados financieros y de la opinión del Revisor Fiscal no excluyen el deber de que estas personas plasmen sus firmas autógrafas en los estados financieros, cualquiera que sea su naturaleza en cuanto a periodicidad ni los usuarios de la información contenida en dichos estados financieros. (...)



Estados financieros abreviados

Concepto	Pregunta
2018-1008	<p>(...) En el Artículo 34 de la Ley 222 de 1995 se hace referencia al otorgamiento al Gobierno de la potestad de permitir que ciertas sociedades preparen y emitan estados financieros de propósito general abreviados.</p> <p>Hasta el momento y salvo una referencia del profesor Hernando Bermúdez en un escrito suyo sobre estados financieros, donde hizo una breve descripción del tema no conozco otra literatura sobre el tema.</p> <p>Al respecto, les consulto:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ¿Qué son estados financieros abreviados? ¿Cuál es su conceptualización? 2. ¿El CTCP tiene previsto la emisión de alguna orientación sobre estados financieros abreviados? 3. ¿Qué entidades tendrían la obligación de expedirlos y presentarlos? 4. ¿A quién se deberán presentar estos estados financieros, con qué periodicidad y qué organismo los considerará y aprobará? 5. ¿Los estados financieros abreviados se deberán presentar certificados y dictaminados? 6. ¿Cuál sería la finalidad de estos estados financieros?

Respuesta

Los estados financieros abreviados se mencionan en el Artículo 34 de la Ley 222 de 1995, de la siguiente manera:

“Artículo 34. Obligación de preparar y difundir estados financieros. a fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiera.

El Gobierno Nacional podrá establecer casos en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósito general abreviados.

Las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades” (la negrilla es nuestra)”.

En el documento “Estados Financieros” elaborado por el profesor Hernando Bermúdez Gomez⁷⁶, se menciona lo siguiente:

⁷⁶ Disponible en el enlace [https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/efccb\(1996\).doc](https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/efccb(1996).doc), Hernando Bermúdez Gomez es un Abogado Javeriano. Profesor de la carrera de Contaduría

“Estados abreviados

Una verdadera innovación constituye la posibilidad que se le otorga al Gobierno de permitir que ciertas sociedades preparen y emitan estados financieros de propósito general abreviados (Artículo 34 de la Ley 222), con lo cual se acoge en nuestro derecho una modalidad ya permitida por las Directivas europeas.

En lugar de exonerar a algunas sociedades de la obligación de preparar estados, se prefiere adoptar el camino de las versiones cortas. Esto, sin duda, es más neutral que el sistema anterior.

Se trata, en cierta manera, de formular estados financieros resumidos, atendiendo la importancia del preparador y de sus operaciones. De esta manera se podrán establecer cargas en materia informativa proporcionales a las posibilidades de los entes. Se hará, así, una mejor consideración de la limitación costo beneficio.

Obsérvese que no se busca, como sucedió en materia tributaria, simplificar la contabilidad, sino sus informes. Aunque es evidente que, como lo dijimos al principio, todo lo que se diga con relación a los estados financieros tiene alguna repercusión sobre la contabilidad.

Se dejan a salvo de esta modalidad los estados financieros de propósito especial, respecto de los

Pública en la Pontificia Universidad Javeriana. Socio honorario de la Sociedad de Contadores Javerianos.



cuales, debido a los fines por los cuales son elaborados, no tiene igual sentido propender por tratamientos menos detallados de la información.

Quien revise la 4ª Directiva europea, sobre los estados individuales, advertirá que en esa latitud la norma legal consagra un esquema al cual se debe sujetar la preparación y presentación de los estados, que presenta cuentas y subcuentas en cierto orden (en alguna medida el modelo se parece a los formularios oficiales que son de uso obligatorio en Colombia para transmitir información a las autoridades de control).

Los estados abreviados consisten en la posibilidad de divulgar un detalle menor, generalmente omitiendo la presentación de subcuentas, respetando en todo caso el esquema de los estados.

Para poder acogerse al sistema abreviado es necesario cumplir dos de tres requisitos, uno establecido con relación al monto de los activos, otro relacionado con el valor acumulado de los ingresos netos y, finalmente, el número de empleados. Obsérvese que en Colombia acogimos los dos primeros criterios mas no el último. (la negrilla es nuestra).

Los estados financieros abreviados también se mencionan en el Artículo segundo de la Ley 1314 de 2009 donde se manifiesta lo siguiente:

“Artículo 2. Ámbito de aplicación. La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

En desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socioeconómicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que estos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado.

En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas, sean personas jurídicas o

naturales, que cumplan los requisitos establecidos en los numerales del Artículo 499 del Estatuto Tributario” (...) (la negrilla es nuestra)

¿Qué son estados financieros abreviados?, ¿cuál es su conceptualización?

Los estados financieros abreviados tienen como propósito reducir los requerimientos de presentación y revelación respecto de la información financiera emitida por entidades que no se consideran de interés público y de aquellas entidades que se consideran como pequeñas y medianas, sin afectar el objetivo de presentar información financiera de alta calidad, comparable y que sirva a los usuarios de la información financiera para tomar decisiones económicas, pero teniendo en cuenta el tamaño de los activos, los ingresos recibidos y el número de empleados de la entidad que informa.

De acuerdo con lo anterior, la expedición de los decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009 compilados a través del Decreto 2420 de 2015, establecieron las Normas de Información Financiera (NIF) obligatorias para entidades pertenecientes al grupo 1, 2 y 3, donde en cada una de las cuales se establecen unas exigencias diferentes en cuanto a la presentación y revelación de estados financieros de propósito general.

De acuerdo con lo anterior, en dicha normatividad se establecen diferencias en cuanto a requisitos de presentación y revelación, siendo más rigurosos para las entidades pertenecientes al grupo 1, y menos rigurosos para el grupo 2 y 3, lo anterior podría interpretarse como el cumplimiento del artículo 34 de la Ley 222 de 1995 donde menciona:

“El Gobierno Nacional podrá establecer casos en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósito general abreviados”.

A continuación el tipo de estados financieros que presenta cada obligado a llevar contabilidad según el grupo en el cual esté clasificado:



Juego completo de estados financieros	Grupo 1 - NIC 1 párrafo 10	Grupo 2 - Sección 3 NIF para las PYMES párrafos 3.17 a 3.19	Grupo 3 -Capítulo 3 Anexo 3 Decreto 2420 de 2015 párrafo 3.8
Estado de situación financiera	Un estado de situación financiera al final del periodo (comparado con el año anterior)	Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa (comparado con el año anterior)	Un estado de situación financiera (comparado con el año anterior)
Estado de resultado integral	Un estado del resultado y otro resultado integral del periodo (comparado con el año anterior)	Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas (...) incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado y las partidas de otro resultado integral. (ii) Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado.	Un estado de resultados (comparado con el año anterior)
Estado de cambios en el patrimonio	Un estado de cambios en el patrimonio del periodo (comparado con el año anterior)	Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa (comparado con el año anterior)	No aplica
Estado de flujos de efectivo	Un estado de flujos de efectivo del periodo (comparado con el año anterior)	Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa (comparado con el año anterior)	No aplica
Notas a los estados financieros	Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (comparado con el año anterior)	Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa	Notas a los estados financieros: son parte integral de los estados financieros y deben prepararse por la administración (...)
Estado de situación financiera cuando ocurren situaciones especiales.	Un estado de situación financiera al principio del primer periodo inmediato anterior, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o haga una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.	No aplica	No aplica
Estado de resultados y ganancias acumuladas	No aplica	Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio	No aplica



¿El CTCP tiene previsto la emisión de alguna orientación sobre estados financieros abreviados?

(...) En la actualidad el CTCP no ha considerado emitir orientaciones adicionales sobre el tema de referido.

¿Qué entidades tendrían la obligación de expedirlos y presentarlos?

De acuerdo con las condiciones de cada entidad y su clasificación dentro del grupo 1, 2 o 3, se establecen los requisitos y obligaciones de presentación de estados financieros respecto de su expedición y presentación.

¿A quién se deberán presentar estos estados financieros, con qué periodicidad y qué organismo los considerará y aprobará?

La exigencia de estados financieros depende de la entidad que vigile o supervise a cada entidad perteneciente al grupo 1, 2, o 3.

¿Los estados financieros abreviados se deberán presentar certificados y dictaminados?

Dado que estos estados financieros corresponden con los estados financieros exigidos en el Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, se deberán presentar con el cumplimiento de lo requerido en la Ley 222 de 1995, (...)

¿Cuál sería la finalidad de estos estados financieros?

La finalidad de los estados financieros está establecida en el Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificatorios, en los anexos 1, 2 y 3 (...).



Estados financieros - persona natural controlante

Concepto	Pregunta
2018-0277	<p><i>La Sección 9 – Estados financieros combinados, párrafos 9.28 a 9.30 establecen lo atinente a este tema. Soy Asesor Contable y Tributario de dos entidades, ambas Pymes y sociedades por acciones simplificadas (S.A.S.), en las cuales:</i></p> <p><i>El mayor accionista es una persona natural que posee el 90% en una y el 100% en otra, de las acciones emitidas por las S.A.S;</i></p> <p><i>Las S.A.S. son totalmente administradas y controladas por el inversor mayoritario;</i></p> <p><i>El inversor controlador no es comerciante matriculado en el registro mercantil de la cámara de comercio, por ende, no lleva contabilidad y por supuesto ni consolida ni combina estados financieros.</i></p> <p><i>Con relación al caso expuesto les formulo los siguientes interrogantes:</i></p> <p><i>¿En este caso el inversor controlador y las entidades controladas debe preparar y presentar estados financieros combinados?</i></p> <p><i>¿Solamente las dos entidades controladas deben combinar los estados financieros?</i></p> <p><i>¿Este inversor controlante se considera comerciante y debe llevar contabilidad?</i></p> <p><i>¿Si el inversor controlante llevara contabilidad, debería manejar el método de participación en el reconocimiento de las inversiones?</i></p> <p><i>(...) el inversor controlador, ¿estaría obligado a combinar o a consolidar estados financieros?</i></p> <p><i>En el evento de requerir la presentación de estados financieros combinados: a. ¿Los mismos debe certificarse y dictaminarse? b. ¿a quién(es) se le presentan? c. ¿se deben someter a consideración del máximo órgano social? d. ¿para qué más sirven los estados financieros combinados? ¿En cuáles libros de contabilidad se registran?</i></p>

Respuesta

(...) ¿En este caso el inversor controlador y las entidades controladas debe preparar y presentar estados financieros combinados?

¿Solamente las dos entidades controladas deben combinar los estados financieros?

(...) el párrafo 9.28 de la NIIF para las PYMES establece:

“Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades bajo control común (...). Esta Norma no requiere que se preparen estados financieros combinados.”

Por lo anterior, este Marco Técnico Normativo no obliga a preparar estados financieros combinados, sin embargo, si podrán ser presentados de manera voluntaria.

(...), el requerir efectuar un estado financiero combinado o un estado consolidado, depende de la información que se quiera entregar a los usuarios de la información financiera.

Aunque la NIIF para la PYMES no obliga a presentar estados financieros combinados, el párrafo 9.2 obliga a presentar estados financieros consolidados que incluyan todas las subsidiarias de una controladora, la NIIF para la PYMES no especifica si la controladora debe ser una empresa o una persona natural; por lo anterior a juicio de este Consejo puede ser pertinente la presentación de información consolidada por parte de la persona natural, donde incorpore las dos subsidiarias.

Ahora bien, sin perjuicio de los requerimientos que puedan efectuar las entidades de inspección, vigilancia y control quienes, (...), para efectos de

supervisión puede requerir dicha información para conglomerados económicos.

Por otro lado, el artículo 30 de la Ley 222 de 1995 establece que cuando se configure una situación de control, de acuerdo con lo establecido en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, la sociedad controlante lo hará constar mediante un documento privado que deberá inscribirse en el registro mercantil correspondiente a la circunscripción de cada uno de los vinculados, dentro de los treinta días siguientes a la configuración de la situación de control, y es posible que la entidad que lo vigile le obligue a presentar información de las empresas que son controladas por parte de una persona natural.

¿Este inversor controlante se considera comerciante y debe llevar contabilidad?

En el Código de Comercio se establece lo siguiente:

“Artículo 10. Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

La calidad de comerciante se adquiere aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona.

Artículo 20. Son mercantiles para todos los efectos legales: (...) 5) La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones; (...)

Artículo 21 Se tendrán así mismo como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales”

Por lo anterior, en opinión de este Consejo, el inversionista al que hace referencia el peticionario podrá estar obligado a llevar contabilidad si cumple con lo normado en los párrafos transcritos anteriormente.

¿Si el inversor controlante llevara contabilidad, debería manejar el método de participación en el reconocimiento de las inversiones?

El inversor controlador, ¿estaría obligado a combinar o a consolidar estados financieros?

Para dar respuesta (...) debemos traer a colación el siguiente artículo de la Ley 222 de 1995:

“Artículo 35. Estados financieros consolidados. La matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.”

(...) el párrafo 9.4 de la NIIF para las PYMES establece:

“...Control es el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades...”.

(...) el párrafo 9.5 de la Sección 9 – (...), señala:

“Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad.

Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control. También existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene:

- a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversionistas;*
- b) poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o un acuerdo;*
- c) poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la entidad esté controlada por éste; o*
- d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la entidad esté controlada por éste.”*

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, (...) la entidad debe analizar si cumple con los criterios de control señalados anteriormente.

Si llegase a existir control, si debe presentar estados financieros consolidados (...).

Estados financieros intermedios

Concepto	Pregunta
2018-0235	<p><i>“(…) A falta de disposición sobre el contenido de los estados financieros trimestrales, ¿existe alguna norma relativa a la voluntad de las partes que disponga qué clase de información se debe remitir?</i></p> <p><i>¿Los estados financieros trimestrales pactados son estados financieros intermedios?</i></p> <p><i>¿Si los estados financieros se emiten por una obligación contractual y para un usuario de información único (...), podría decirse que son estados financieros especiales?</i></p> <p><i>¿Si son estados financieros intermedios, necesariamente debe aplicarse la NIC 34?</i></p>

Respuesta

A falta de disposición sobre el contenido de los estados financieros trimestrales, ¿existe alguna norma relativa a la voluntad de las partes que disponga qué clase de información se debe remitir?

La información a suministrar por parte del contratista deberá ser la exigida en el acuerdo contractual suscrito por la entidad.

Ahora bien, si corresponde a un estado financiero de propósito general de período intermedio se aplicará lo establecido en la NIC 34.

¿Los estados financieros trimestrales pactados son estados financieros intermedios?

De acuerdo con lo establecido en la NIC 34 - Información Financiera Intermedia, se presentan las siguientes definiciones:

- **Periodo intermedio** es todo periodo contable menor que un periodo anual completo.
- **Por información financiera intermedia** se entiende toda información financiera que contenga, o bien un juego completo de estados financieros [como se describe en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, o bien un juego de estados financieros condensados (...), para un periodo intermedio.

Por lo anterior, unos estados financieros trimestrales se consideran de periodos intermedios porque corresponden a un periodo inferior de un año.

Lo anterior, toda vez que el periodo contable para la entidad sea de un (1) año.

Ahora bien, si la entidad toma como periodo contable “trimestres”, estos no serán considerados intermedios, sino los estados financieros de fin del ejercicio.

¿Si los estados financieros se emiten por una obligación contractual y para un usuario de información único (el contratante), podría decirse que son estados financieros especiales y, necesariamente debe aplicarse la NIC 34?

(...) los estados financieros con propósito de información general se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo, accionistas, acreedores, empleados y público en general.

El objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas.

Los estados financieros con propósito de información general son los que pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información (...).

Así las cosas, los estados financieros que no cumplan con mencionado en estos dos párrafos, se entenderán como informes financieros de propósito especial. (...)



Estado de situación Financiera de Apertura

Concepto	Pregunta
2018-0145	<p><i>Estoy elaborando el Estado de Situación Financiera y tengo unas dudas. Les solicito me colaboren:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. Las partidas que debieron ajustarse en el ESFA del 1ro de enero de 2015, se ajustaron en el estado Financiero de 2016 (caja tenía un saldo que no correspondía \$700.000.000, se ajustó en el 2016), hago algún ajuste en el ESFA o escribo algo en las revelaciones?</i> <i>2. Se elabora el ORI junto con el ESFA o cuando elaboro el ORI</i> <i>3. Se hicieron correcciones el sic) el (saldo del impuesto de renta, esto me generó impuesto diferido, si es correcto?</i> <i>4. ¿Las provisiones de la cuenta 2610 ajustadas generan impuesto diferido?</i> <i>5. La declaración de renta es diferente a los balances presentados a 31 de dic de 2014. Que hago presento la información en las revelaciones?</i>

Respuesta

(...) Las partidas que debieron ajustarse en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) al primero de enero de 2015, se ajustaron en el estado financiero de 2016 (caja tenía un saldo que no correspondía por \$700.000.000, se ajustó en el 2016), ¿hago algún ajuste en el ESFA, o escribo algo en las revelaciones?

En primer lugar debemos anotar que el Estado de Situación Financiero de Apertura que se elaboró al inicio del período de transición al nuevo marco normativo no debe ser utilizado para corregir errores del marco anterior o para normalizar informes financieros de propósito general que contenían errores materiales y afectaban las decisiones tomadas por los usuarios.

En opinión de este consejo, el ajuste del saldo de efectivo no es un ajuste al nuevo marco normativo, dado que este ajuste también debió ser incorporado en los estados financieros preparados bajo el marco anterior, y al no hacerlo, dichos estados financieros, incumplirían flagrantemente las normas contables anteriores, generando los efectos y responsabilidades para los responsables de los estados financieros, el contador público y/o el Revisor Fiscal que los suscribe.

Tratándose de los contadores públicos, que en su calidad de contador de empresa o Revisor Fiscal, suscribieron los últimos estados financieros elaborados según el marco anterior,

les aplican las sanciones y responsabilidades contenidas en la Ley 43 de 1990 y en otras normas legales, dado que ellos al suscribir estados financieros dan Fe Pública y son garantes de la confianza pública, y la decisión de mantener el saldo de una cuenta efectivo por un valor tan representativo, afecta de forma significativa la razonabilidad de los estados financieros de propósito general emitidos.

Es importante señalar que la información financiera suministrada a los usuarios debe ser relevante y fiable, y no debe contener errores materiales. Respecto de las revelaciones sobre los errores de las cifras conforme al marco de información financiera anterior encontrados en la fecha de transición, la sección 35 de la NIIF para las PYMES, versión 2009, especifica que se deben separar los efectos generados por la adopción de las NIIF para las PYMES generados por cambios en las políticas contables, de aquellos generados en la corrección de errores contables relacionados con el marco de información financiera anterior.

Ahora bien, si la entidad identificó el error al inicio del período de transición, esto es durante el último año en que se aplica el anterior marco normativo, lo adecuado hubiese sido que dicho error también hubiera sido corregido en los últimos estados financieros en los que se aplicó el marco anterior, de tal forma que al efectuar el ajuste en libros, al final del período de transición



(inicio del período de aplicación) no habría sido necesario incorporar este ajuste ni afectar las utilidades retenidas presentadas en los últimos estados financieros.

Para ilustrar lo anteriormente mencionado, la conciliación del patrimonio a enero 1 de 2015 debe contener la siguiente estructura:

	Nota	Saldo norma local a enero 1 de 2015	Corrección de errores de periodos anteriores	Sado norma local reexpresada	Efecto de la transición de la NIIF para las PYMES	Saldo NIIF PYMES a enero 1 de 2015
Efectivo y equivalentes						
Cuentas por cobrar						
Inventarios						
Propiedad, planta y equipo						
Cargos Diferidos						
Intangibles...						
Total activos						
Pasivos						
Cuentas por pagar						
Obligaciones financieras...						
Total pasivos						
Patrimonio						
Capital suscrito y pagado						
Reservas						
Resultados de ejercicios anteriores						
Total patrimonio						

¿Se elabora el ORI junto con el ESFA o cuándo elaboro el ORI?

El estado de situación financiera y el otro resultado integral son estructuras de presentación distintas, el primero corresponde al balance que se elabora al inicio del período de transición, y el segundo corresponde a cambios patrimoniales ocurridos durante el período que se incorporan por fuera del resultado del período.

En el glosario de la NIIF para las Pymes, el otro resultado integral se define así:

“Otro resultado integral: Partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado, según lo requerido o permitido por esta NIIF”.

El resultado integral total, se encuentra compuesto por dos componentes, el resultado del ejercicio y el otro resultado integral; el resultado del ejercicio se acumula en el patrimonio de la entidad en un rubro denominado resultados acumulados, y el otro resultado integral se acumula en el patrimonio en un rubro denominado otras reservas.

El Otro Resultado Integral comprende únicamente tres componentes (en la versión 2015 de la NIIF para las PYMES, son cuatro componentes), de conformidad con el párrafo 5.4 (b) de la NIIF para las PYMES:

“Se reconocen cuatro tipos de otro resultado integral como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:

(i) algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (...);

(ii) algunas ganancias y pérdidas actuariales (...);

(iii) algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura (...); y

(iv) cambios en el superávit de revaluación para las propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con el modelo de revaluación (...).”

El numeral (iv) fue incorporado en la versión 2015 de la NIIF para las PYMES, sin embargo la versión 2009 solamente menciona las tres primeras opciones como componente del Otro Resultado Integral de la entidad.



En conclusión, si la entidad realiza ajustes relacionados con conversión de estados financieros, ganancias y pérdidas actuariales y valoración a valor razonable de instrumentos de cobertura, puede presentar partidas que debe presentar de forma acumulada en el patrimonio, relacionadas con partidas que debieron afectar el otro resultado integral en periodos anteriores a la elaboración del Estado de Situación financiera de Apertura (ESFA).

Sin embargo, si la entidad presenta modificaciones relacionados con el ajuste de elementos de propiedad, planta y equipo relacionados con el uso del costo atribuido, estos se deben realizar contra los resultados acumulados de la entidad, debido a que en la versión 2009 no existía la posibilidad de usar el método de revaluación como parte de las políticas contables de la entidad, lo anterior sin perjuicio de que los ajustes de estos elementos en los resultados acumulados también puedan ser registrados y presentados por separado.

Se hicieron correcciones del saldo del impuesto de renta, esto me generó impuesto diferido, ¿si es correcto?

Los impuestos diferidos, se generan cuando existan diferencias temporarias ocasionadas por las diferentes bases de medición permitidas por las NIIF para las PYMES, las cuales pueden diferir de las utilizadas para propósitos fiscales, sin embargo un ajuste relacionado con el impuesto corriente de la entidad no produce una diferencia temporaria, por lo cual consideramos que no se generaría impuesto diferido por tal razón.

¿Las provisiones de la cuenta 2610 ajustadas generan impuesto diferido?

Para responder lo anterior, tomaremos como ajustes a la cuenta 2610, la descripción que mencionaba el derogado Decreto 2650 de 1993, en el que se agrupaban aquellos pasivos estimados relacionados con obligaciones laborales.

Si la entidad presenta diferencias entre los pasivos relacionados con estimaciones contables con beneficios a los empleados y las presentadas para efectos fiscales, dicha diferencia será temporaria (y generaría impuesto diferido) siempre que sea probable que el pago de dicha diferencia entre el pasivo contable y el pasivo fiscal, vaya a representar una deducción del

impuesto de renta en periodos futuros, en caso contrario dicha diferencia no sería temporaria y no daría lugar al reconocimiento del impuesto diferido; el anterior análisis debe ser realizado por la entidad y se debe utilizar el juicio profesional de una persona conocedora del impuesto de renta.

No obstante lo anterior, salvo que corresponda a un error, las estimaciones contables en la fecha de elaboración del estado de situación financiera de apertura o al final del período de transición (fecha en la cual se efectúan los ajustes a los libros de la entidad) por lo general deberían ser iguales en el marco anterior y en el nuevo marco normativo, por lo cual no resultaría adecuado que un cambio en una estimación contable, sea presentada como un ajuste de conversión al nuevo marco normativo.

Si los últimos estados financieros que se elaboran durante el año de transición bajo el anterior marco normativo contienen los ajustes derivados de la revisión de estas estimaciones, los libros de la entidad no tendrían que haber sido ajustados, y estos ajustes no tendrían que ser incorporados en el ajuste de conversión por primera vez al nuevo marco normativo.

La declaración de renta es diferente a los balances presentados a 31 de dic de 2014. ¿Qué hago presento la información en las revelaciones?

En primer lugar, se debe tener en cuenta que en muy pocas ocasiones la información que se presenta en la declaración de renta es igual a la que se presenta en los estados financieros, ya que para efectos tributarios deben realizarse ajustes relacionados con el costo o valor patrimonial de los activos y pasivos, o temas relacionados con ingresos no constitutivos de renta, los gastos contables que no se consideran como deducibles para efectos fiscales, descuentos tributarios, y en general, otras particularidades que pueden generar diferencias entre las cifras contables y las cifras tributarias (las diferencias deben revelarse en la información financiera).

En segundo lugar, si el tema corresponde a una diferencia en las cifras de los estados financieros del año 2014 que se tomaron para hacer la conciliación fiscal, es necesario que el contador informe de este hecho a la administración de la entidad, para que sea ella quien tome decisiones al respecto (...)



Exención por diferencia de conversión acumulada

Concepto	Pregunta
2018-0263	<p><i>Para efectos académicos solicito su colaboración con la explicación de la siguiente afirmación</i></p> <p><i>"Diferencias de conversión acumuladas: Las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se consideran nulas en la fecha de la transición".</i></p>

Respuesta

Los textos donde se menciona la frase son los siguientes:

NIIF 1- párrafo D13

"No obstante, una entidad que adopta por primera vez las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan a la fecha de transición a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF hace uso de esta exención:

(a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y

(b) la pérdida o ganancia por la disposición posterior de cualquier negocio en el extranjero excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión posteriores a esta".

NIIF para las PYMES – párrafo 35.10 literal (e)

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

Los párrafos anteriores, se refieren a las empresas que tienen inversiones en subsidiarias en el extranjero y deben consolidarlas, o las empresas que tienen sucursales de sociedad extranjera en otro país y deben incorporar la información en sus estados financieros; siempre que dichas entidades generen información en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad que las consolida.

El procedimiento de convertir información financiera a una moneda diferente a su moneda funcional se denomina "conversión de estados financieros" o "conversión de un negocio en el extranjero".

Es importante recordar que bajo los marcos de información financiera una empresa tiene tres conceptos que debe aplicar, estos corresponden a moneda funcional, moneda de presentación y moneda extranjera.

Con un ejemplo explicaremos estos tres términos:

Una empresa "X" localizada en Colombia, realiza transacciones principalmente en la moneda que opera en el país, de tal manera que la empresa determina que su moneda funcional es el peso colombiano, a esa moneda le denominaremos moneda funcional; sin embargo de vez en cuando importa mercancías de otro país, dichas importaciones se realizan en dólares americanos, a esa moneda la denominaremos moneda extranjera ; a veces sus proveedores le solicita que envíe estados financieros, por lo que la entidad los presenta en pesos colombianos a los proveedores nacionales y en dólares americanos a sus proveedores del exterior; es decir usa una moneda de presentación la cual puede ser pesos colombianos (la misma moneda funcional) o dólares americanos (moneda extranjera).

Cuando la entidad presenta información en una moneda diferente de su moneda funcional (en el caso del ejemplo en dólares americanos), la entidad debe realizar el procedimiento descrito en los marcos normativos (NIC 21 o sección 30 de NIIF para las PYMES) denominado "conversión de estados financieros" según el cual debe convertir de la moneda pesos colombianos a la moneda dólar americano de la siguiente manera:

- Activos y pasivos a diciembre 31, a la tasa de cierre del periodo (TRM a diciembre 31)
- Cuentas de resultado (ingresos, costos y gastos), a la tasa histórica (de cada día de las transacciones) o a la tasa promedio



(siempre que las variaciones no sean significativas)

- Cuentas del patrimonio, a la tasa histórica (del día de las transacciones)

Ahora, convertir cifras de pesos colombianos usando tasas de cambios diferentes, generará una diferencia que debe reconocerse en el otro resultado integral y acumularse en el patrimonio de la entidad en un rubro denominado “*diferencias de cambio por conversión*”.

De tal manera que lo que genera la diferencia en cambio son las partidas del patrimonio, sean las de aportes de capital (incluyendo prima), como las del resultado y del otro resultado integral (debido que luego se acumulan en el patrimonio).

Al momento de implementar los marcos de información financiera por primera vez, una entidad puede utilizar varias exenciones voluntarias, o aplicar excepciones obligatorias, lo cual puede generar un ajuste en la fecha de transición reconocido en resultados acumulados, dicho resultado acumulado no se puede establecer con precisión cuando ocurrió, lo que dificulta realizar su conversión a una moneda diferente, si la entidad presenta información financiera en una moneda extranjera.

Para solucionarlo, IASB a través de los párrafos FC53 al FC55 justifica la decisión de permitir “*no identificar las diferencias en cambio por conversión en la fecha de transición a la NIIF*”, lo cual es una decisión del elaborador de información financiera al momento de elaborar su estado de situación financiera de apertura en una moneda diferente a su moneda funcional.

Las conclusiones por parte del IASB fueron las siguientes:

- Cuando una controladora consolida entidades que elaboren información financiera en una moneda diferente a la moneda funcional de la controladora o un negocio en el extranjero, y alguna de esas entidades han implementado las NIIF por primera vez, la controladora podría encontrar problemas al separar adecuadamente (por cada entidad) las diferencias por conversión, lo que lo haría bastante complejo determinar que se debe reciclar del ORI al PYG cuando una de esas entidades sea dispuesta (se pierde el control, se vende, de liquida); y
- Tomar las diferencias en cambio que venían acumulándose bajo PCGA anteriores,

pueden diferir sustancialmente de las que se obtendrían si las NIIF se hubiesen aplicado siempre, esto se debe a que al implementar la NIIF los ajustes se registran contra resultados acumulados en la fecha de transición.

Al momento de disponer el negocio en el extranjero y utilizar la exención, solamente se reclasificarían al ORI las diferencias en cambio surgidas después de la fecha de transición (lo cual no aplicaría para empresas del grupo dos, quienes no pueden realizar el reciclaje del ORI al resultado).

De lo anterior se puede inferir, que, en la fecha de transición, el estado de situación financiera se convertiría a una moneda de presentación extranjera utilizando la tasa de cierre para las partidas de activos, pasivos y patrimonio, de tal manera que la diferencia en cambio por conversión acumulada en el patrimonio sería de cero en la fecha de transición.

Por último le referimos lo expuesto en la Orientación No 4 de adopción por primera vez, donde se hace explicación a la exención general, de la siguiente manera:

“6.6.2. Exención general

Un adoptante por primera vez que se acoge a esta exención no necesita cumplir los requerimientos anteriores a la fecha de transición a las NIIF, dada la complejidad y la elevada carga de trabajo que exigiría su cumplimiento.

Esta exención no es significativa para la conversión de las operaciones en moneda extranjera cuyas diferencias de cambio se reconocen en resultados. No obstante, sí lo es para las diferencias de cambio producidas por negocios en el extranjero.

Al acogerse a esta exención, se producen dos efectos, uno inmediato y otro diferido en el tiempo:

- *Las diferencias de conversión acumuladas a la fecha de transición, sea del signo que sea, pasan a anularse contra ganancias acumuladas, quedando su saldo en cero; si posteriormente, se enajena o se dispone por cualquier otra vía un negocio en el extranjero, solo formarán parte del resultado de la operación las diferencias de conversión surgidas después de la fecha de transición.*
- *Las diferencias de conversión surgidas como consecuencia de que la entidad utilice una moneda de presentación diferente a la funcional también se podrán acoger a la exención”.*



Fiducia de administración y pagos

Concepto	Pregunta
2018-1126	<p><i>Cuál cuenta contable se debe afectar cuando recibimos recursos en un encargo fiduciario o un patrimonio autónomo administrado por una sociedad fiduciaria que NO provienen directamente del fideicomitente si no de un tercero, sea un tercero de naturaleza privada o pública.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Cuenta por Pagar • Otros Pasivos • Aportes en dinero <p><i>Es de precisar que con los recursos recibidos se dará cumplimiento al objeto del contrato Fiduciario.</i></p>

Respuesta

(...) El contrato de encargo fiduciario es de administración y pagos, y recauda recursos obtenidos por la operación de la red Distrital de Bibliotecas Públicas Bibliored (contrato de concesión).

Una Fiducia de administración y pagos tiene por objeto *“la administración de sumas de dinero u otros bienes que junto con sus rendimientos, si los hay, pueden ser destinados al cumplimiento oportuno y adecuado de las obligaciones que el fideicomitente señale”⁷⁷*.

Los dineros recibidos con destino al encargo fiduciario administrados por parte de la fiduciaria deben reconocerse en virtud de la esencia de la operación que se está realizando en dicho patrimonio autónomo, la cual en muchos casos es de conocimiento por parte del fideicomitente y no necesariamente por parte de la entidad fiduciaria. Por lo anterior es recomendable que en coordinación con el fideicomitente se pueda establecer la figura adecuada para realizar su registro, lo cual podría corresponder con lo siguiente:

- Que el dinero recibido se reconozca como un pasivo (anticipos recibidos para ejecución de contratos), debido que no se han prestado los servicios correspondientes, por lo que constituyen un pasivo por anticipos, el cual se convierte en ingresos en la medida que se ejecuten los recursos pactados entre el fideicomitente y la entidad de gobierno que los aporta;
- Que el dinero recibido se reconozca como un ingreso, debido que los recursos recibidos constituyen obligaciones de desempeño satisfechas por parte del fideicomitente; o
- Que el dinero recibido se reconozca como un pasivo por convenios (otros pasivos) al fideicomitente, el cual se pagará en la medida que los recursos sean girados o se carguen gastos (comisiones, honorarios) al patrimonio autónomo.

Debido a lo anterior, se recomienda que la fiduciaria en reunión con el fideicomitente establezca y evalúen el tratamiento contable recomendado, el cual puede corresponder con una de las opciones descritas anteriormente.(...)

⁷⁷ Tomado de <https://www.asofiduciarias.org.co/wp-content/uploads/2017/12/CARTILLA-FIDUCIARIA->

DEFINITIVA-7-julio-2011.pdf , consultado en enero 27 de 2019.



Firma Contador Público

Concepto	Pregunta
2018-0556	<p>¿Los estados financieros siempre deben ir acompañados por una carta de certificación, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Artículo 37 de la Ley 222 de 1995, o solo con la firma en estos se puede dar por entendida también dicha certificación? (...)</p> <p>¿La firma a los estados financieros y certificación de los mismos, para el caso del contador debe contener también el número de documento de identidad, o solo con la firma y la indicación del número de la tarjeta profesional es suficiente?”</p>

Respuesta

(...) Las afirmaciones son las manifestaciones de la administración, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor independiente (o Revisor Fiscal) al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

El Parágrafo 3, del Artículo 3, y los Artículos 10 y 35 de la Ley 43 de 1990, establecen el significado y alcance que tienen la firma del contador público en los estados financieros:

“Art. 3. (...) Parágrafo 3. En todos los actos profesionales, la firma del Contador Público deberá ir acompañado del número de su tarjeta profesional.

Art. 10. De la fe pública. **La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas.** *Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance. (El subrayado es nuestro) (...)*”

(...) el Artículo 37 de la Ley 222 de 1995, estableció la obligación de declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y la de indicar que ellas han sido fielmente tomada de los libros.: (...)

En conclusión, existen dos normas que se refieren al tema: a) lo establecido en el Artículo 10 de la Ley 43 de 1990, en relación con la **atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión,** y b) **lo requerido por el Artículo 37 de la Ley 222 de 1995, que exige una declaración de que se han verificado**

previamente las afirmaciones, conforme al reglamento.

(...), este Consejo recomienda a todos los Contadores Públicos que cuando suscriban los informes financieros de propósito general, además de dejar plasmada su firma y el número de su tarjeta profesional, efectúen una declaración adicional, ya sea junto a su firma o en un documento separado, en la que indique de manera expresa que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y advierta que ellas han sido tomadas fielmente de los libros (...).

Cuando el contador público considere que los estados financieros no cumplen con las afirmaciones, explícitas e implícitas, que se derivan de los marcos de información financiera aplicados por la entidad, se deberá dejar indicación de ello, por cuanto al no hacerlo se entendería que todas las afirmaciones han sido cumplidas.

Para finalizar, este Consejo reitera la importancia que tienen las afirmaciones relacionadas con el reconocimiento, la medición, la presentación y revelación de los distintos elementos de los estados financieros, por cuanto mediante ellas se asegura que los estados financieros de propósito general cumplan el propósito de ser útiles para los usuarios, al tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad.

El incumplimiento de algunas de estas afirmaciones, por ejemplo la de los requisitos de presentación y revelación, podría afectar de manera importante la calidad de los informes financieros y, por ende, las decisiones tomadas por los usuarios. (...)



Firma de Certificaciones de Ingresos

Concepto	Pregunta
2018-0636	<p>(...) están solicitando una certificación de ingresos de un trabajador independiente con las siguientes características: Persona natural (...) colombiana; No es residente fiscal en Colombia, vive fuera del país hace más de 10 años; Posee patrimonio en Colombia por valor de (...); Percibe ingresos como trabajador independiente en una actividad lícita (...); (...) en la cooperativa (...) le piden un certificado de ingresos firmado por contador (...)</p> <p>(...), quisiera entender el alcance que se tiene como contadores públicos en Colombia para expedir un certificado con las características antes mencionadas, surge la inquietud del soporte que debe tener el contador público para dar fe pública de tales hechos (...) y esto sea suficiente para que el contador no incurra en una falta grave (...)</p>

Respuesta

(...) La Ley 43 de 1990 en su artículo segundo, define como actividades relacionadas con la profesión de contador público las siguientes:

- Las que implican organización, revisión y control de contabilidades.
- Certificaciones y dictámenes sobre estados financieros.
- Certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad.
- Revisoría Fiscal.
- Prestación de servicios de auditoría.
- Actividades conexas, como la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

La Firma o atestación del contador público presume que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, (...) (artículo 10, Ley 43 de 1990).

Las certificaciones emitidas por un contador siempre deben tener un soporte que evidencie que dicha certificación contiene información capaz de ser verificable por parte de un tercero, dicha evidencia puede ser los libros de contabilidad del comerciante, soportes externos de transacciones, contratos, extractos bancarios, entre otros.

Cuando un contador público emite una certificación relacionada con una persona natural no obligada a llevar contabilidad debe tener en cuenta lo siguiente⁷⁸:

⁷⁸ La emisión de una certificación por parte de un contador público, podrá asimilarse a un encargo para realizar procedimientos acordados, descrito en la NISR 4400, incorporado en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

- El certificado debe contener únicamente información que haya sido previamente verificada y soportada por parte del contador público;
- La información certificada debe corresponder a aspectos relacionados con la profesión del contador público;
- El certificado debe indicar el procedimiento⁷⁹ utilizado por el contador para verificar la información certificada;
- El certificado debe indicar el alcance del mismo, y la relación de independencia existente entre el contador y la persona que se certifica;
- El certificado debe indicar los soportes de donde se extrajo dicha información, y que soportan el certificado emitido; y
- Fecha de la certificación, nombre del contador que certifica, número de tarjeta profesional y dirección física y electrónica de notificación.

Los contadores públicos que suscriban certificaciones de ingresos de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad deben preparar el certificado de manera clara, precisa, soportados en documentos idóneos donde se demuestre la realidad económica y/o los ingresos de estas personas.

(...), el profesional de la contaduría pública conservará copia de los soportes utilizados para realizar dichas afirmaciones, que le sirvan para rendir explicaciones posteriores a su cliente, o cuando sean requeridos por la autoridad competente. (...)

⁷⁹ La NISR 4400, en el párrafo 16 menciona los siguientes procedimientos: indagaciones y análisis, pruebas de exactitud aritmética, inspección, observación y obtención de confirmaciones.



Fondos de empleados - reservas

Concepto	Pregunta
2018-0538	<p><i>“Uno de mis clientes es un fondo de empleados:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. En el año 2013, mediante asamblea se creó una reserva adquisición de activos (nombre tomado directamente del acta de asamblea) en una misma reunión y por distribución de excedentes se apropiaron \$23.000.000, pero fueron llevados al pasivo a una cuenta que se llamó fondo adquisición de activos.</i> <i>2. En el año 2014, y por vía excedentes se destinaron para ese fondo \$26.000.000 más para un total de \$49.000.000.</i> <i>3. En el año 2015, en la elaboración del ESFA, la parte contable tomó eso \$49.000.000 y los reclasificó en el patrimonio.</i> <i>4. En la asamblea del presente año (2018), los asambleístas aprobaron que ese valor que estaba en el patrimonio pasara nuevamente al pasivo, cosa que a la fecha no se ha realizado contablemente.</i> <i>5. Durante las asambleas posteriores a la creación de la reserva adquisición de activos, los estados financieros fueron aprobados tal cual se encontraban contablemente.</i> <p><i>Con base en lo anterior, la representante legal del fondo argumenta que lo que pasó fue que inicialmente se registró un pasivo y que por error contable en la elaboración del ESFA se trasladaron los \$49.000.000 al patrimonio, y que ese error debe corregirse devolviéndolos al pasivo.</i></p> <p><i>Mi pregunta es: ¿por efecto del ESFA, ese valor se hubiera pasado al patrimonio, por error, y después de dos años, se haber sido aprobado estados financieros por la asamblea, dicho valor se puede volver a trasladar al patrimonio?</i></p> <p><i>(...) sé que lo que se registra en el patrimonio, se debe quedar allí, hasta la liquidación de la entidad, pero hay alguna norma que permita “corregir” el registro contable devolviendo del patrimonio a pasivo un determinado valor?”</i></p>

Respuesta

La reserva para la adquisición de activos creada de manera voluntaria por parte del fondo de empleados no cumple la característica para ser considerada un pasivo.

El sustento de esta apreciación es la definición y características de los pasivos, realizada a continuación:

Un pasivo es una **obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados**, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, el fondo de empleados **espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos**.

Componente del pasivo	Comentario
Obligación presente	Una obligación es un deber o responsabilidad que el fondo de empleados no tiene la capacidad práctica de evitar ⁸⁰ .

⁸⁰ Realizado a partir del marco conceptual de NIIF emitido en marzo de 2018, párrafo 4.29



Componente del pasivo	Comentario
	El fondo de empleados puede evitar la obligación de adquirir el activo, debido que no existe una exigencia de tipo legal, ni contractual para realizarlo, y es voluntad del mismo el cumplirla o no.
Surgida a raíz de sucesos pasados	Una obligación presente existe como resultados de sucesos pasados sí: a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso ⁸¹ . Si observamos lo anterior, el solo hecho que el fondo de empleados decida suscribir una reserva para adquirir un activo fijo, no genera un suceso que da origen a una obligación. Al no haber adquirido dicho activo no se ha realizado la acción que da origen a la obligación. Si bien es cierto que es una decisión de los afiliados al fondo, no existe una obligación de transferir recursos a un tercero.
Para cancelarla se espera desprenderse de recursos económicos (transferir recursos económicos).	Al no existir una obligación presente, cuando la entidad se desprenda de recursos económicos reconocerá el activo adquirido, pero no realiza ningún reconocimiento antes de realizar dicha adquisición.

Por las anteriores razones una reserva creada a partir de los excedentes del fondo de empleados no cumple los requisitos para ser reconocida como un pasivo. Por lo anterior, cuando se constituyan reservas⁸² voluntarias o para cumplir disposiciones consagradas en los estatutos se recomienda realizar el siguiente registro contable⁸³:

Concepto	Débito	Crédito
Patrimonio (activos netos)- Excedentes del ejercicio o de ejercicios anteriores	XXX	
Patrimonio (activos netos) – Reservas sobre resultados voluntarias para adquisición de activos		XXX

Adicional a lo anterior, si los excedentes originados por la entidad están representados en recursos líquidos⁸⁴ del activo, la entidad podría constituir un fondo con destinación específica y mantener en una cuenta separada dichos recursos para la adquirir el activo en un futuro, que formarían parte del efectivo restringido. Esto no sería posible, cuando la entidad no disponga de recursos líquidos, y los excedentes generados se reflejen en otras cuentas del activo no recuperables en el corto plazo. El registro contable sería:

Concepto	Db.	Cr.
Efectivo Restringido – Fondo para adquisición de activos	XXX	
Efectivo no restringido – Disponible		XXX

⁸¹ Realizado a partir del marco conceptual de NIIF emitido en marzo de 2018, párrafo 4.43

⁸² Entendiendo las reservas como un rubro separado de los resultados acumulados destinados para un fin específico.

⁸³ Tomado a partir de la consulta del CTCP 2014-638

⁸⁴ La referencia recursos líquidos se refiere a mantener en efectivo o equivalentes al efectivo una suma con una destinación específica.



En la fecha en que la entidad adquiera los activos, el registro contable sería el siguiente:

Concepto	Db.	Cr.
Activos Fijos (adquiridos con los fondos reservados)	XXX	
Efectivo Restringido – Fondo para adquisición de activos		XXX

La reserva deberá permanecer en el patrimonio hasta la fecha en que la asamblea decida cancelarla y devolverla a los excedentes acumulados.

En conclusión, cuando en el fondo de empleados se crea una reserva para la adquisición de activos o para otros fines específicos, la sola decisión de constituirlo no da lugar al reconocimiento de un pasivo, el reconocimiento del mismo se retrasa hasta que la entidad recibe dicho activo y tiene la obligación de pagar por el mismo, en su lugar la entidad podría reflejar en su contabilidad la destinación específica de los

resultados, como un componente separado del activo neto del fondo de empleados, que podría denominarse reserva voluntaria sobre los resultados para adquisición de activos fijos, y presentarla de forma separada en el estado de situación financiera o en las notas.

También es posible constituir un fondo con destinación específica cuando la entidad dispone de los fondos líquidos que serán utilizados para la adquisición de los activos.

El CTCP se ha referido en las siguientes consultas a temas similares:

Concepto	Tema
2014-0259	Reserva para reposición de activos en una propiedad horizontal
2017-0979	Reservas ocasionales constituidas para una destinación específica
2014-0638	Contabilización de la constitución de una reserva



Formas de contratación del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0814	<p><i>“El Revisor Fiscal de la entidad es elegido por la Asamblea General de Asociados al igual que la Junta Directiva para un periodo de dos años, conforme lo indican los estatutos (...)</i></p> <p><i>El Gerente con la anuencia de la Junta Directiva, solicita al Revisor Fiscal que proceda a firmar un contrato de prestación de servicios por seis meses con la opción de prórroga con el objeto de definir su situación contractual, en donde se definen las condiciones económicas, funciones y garantías del servicio prestado de forma independiente.</i></p> <p><i>El Revisor Fiscal se ha negado a la firma del contrato aduciendo lo siguiente:</i></p> <p><i>1- Que en periodos pasados en la entidad había trabajado con un contrato verbal por honorarios y que por consiguiente no es necesario que medie contrato escrito, además manifiesta que él se debe a la Asamblea y no a la Junta Directiva ni al Gerente.</i></p> <p><i>2- Que en caso de aceptar firmar el contrato que le suministraron este debe ser por el periodo de dos años tal como lo manifestó la Asamblea General.</i></p> <p><i>3- Aunque no se ha firmado ningún tipo de contrato, mes a mes pasa las cuentas de cobro por sus servicios solo aportando planillas de pago de la seguridad social en salud, porque la persona es pensionada y está eximida del aporte de pensiones y aún no define su afiliación como independiente a la ARL; (...).</i></p> <p><i>4- Además de lo estatuido de forma específica, dentro de sus funciones se indica que se incluyen “Las que disponga la ley”, que para el caso particular enmarcan su ejercicio a la legislación nacional que regulan la profesión del Contador Público.</i></p> <p><i>5- A la fecha y luego de transcurridos 5 meses y 15 días de trabajo de este profesional, no se ha recibido ningún tipo de informes con el enfoque financiero y el análisis de las cuentas que se manejan en la entidad y que reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, (...).</i></p> <p><i>6- El Revisor Fiscal asiste a todas las reuniones ordinarias y extraordinarias de la Junta Directiva con voz, pero sin voto, aunque no tiene “voto” y las decisiones dependen de los miembros de la Junta Directiva, este funcionario con sus intervenciones recurrentes y constantes de una u otra forma conduce e influencia las decisiones a que haya lugar; (...).</i></p> <p><i>7- La actitud no es la mejor (...).</i></p> <p><i>Con base en el orden de los hechos expuestos solicito orientación y asesoría jurídica en aras de aclarar las siguientes inquietudes que resultan de vital importancia para dirimir el conflicto de intereses y tomar las decisiones adecuadas:</i></p> <p><i>1- ¿La Junta Directiva y el Gerente no pueden solicitar la firma del contrato por parte del Revisor Fiscal?, ¿Existe algún impedimento o resulta ilegal que los principales órganos de administración a quienes la Asamblea nombra para que administren sus intereses pretendan definir la situación contractual y forma de trabajo de un profesional independiente?, ¿Cuál sería el riesgo para la Asociación de mantener un contrato verbal como sucede en la actualidad a una persona que presta un servicio independiente y que no hace parte de la planta de personal?, esta conducta contradice lo estipulado en el título II, artículo 46 de la ley 43 de 1990?</i></p> <p><i>2- ¿Se incurre en alguna falta cuando se le ofrece al Revisor Fiscal un Contrato de Prestación de Servicios por periodo de seis meses con opción de prórroga? ¿Obligatoriamente hay que firmarlo por el periodo de dos años? ¿En caso de firmar el contrato de prestación de servicios por el periodo de dos años, la empresa está sometida a pagar el tiempo completo del contrato en caso de desvinculación del servidor?</i></p>



Concepto	Pregunta
	<p>3- <i>La empresa está obligada a continuar cancelando las cuentas si no se aportan las afiliaciones y pagos correspondientes a Salud y ARL?, ¿se pueden retener los pagos a las cuentas por servicios, si se incumple con los aportes obligatorios? ¿Qué riesgo institucional se configura con esta situación?</i></p> <p>4- <i>Para efectos de enmarcar un campo de acción específico y sin que necesariamente se encuentre contenido en un contrato de trabajo, ¿cuáles serían las funciones que debería desarrollar un Revisor Fiscal en un tipo de entidad como la nuestra ESAL y cuál sería la normatividad vigente con la cual se le puede exigir y requerir conforme a la profesión y labor contratada?</i></p> <p>5- <i>¿El pago de sus honorarios puede condicionarse a la presentación de su informe mensual?</i></p> <p>6- <i>¿Es sano mantener al Revisor Fiscal en todas las reuniones de Junta Directiva?</i></p> <p>7- <i>¿El comportamiento y la actitud referida en el numeral 7 de los hechos, va en contraposición con los principios básicos de ética profesional?"</i></p>

Respuesta

(...) algunas normas que tienen relación con el contenido de sus preguntas, y que deben ser observadas por los Contadores Públicos son las siguientes:

1. Norma Internacional de Control de Calidad 1 -NIIC1, establece la estructura que debe tener una firma para la prestación de encargos de auditoría, revisoría fiscal, encargos de revisión, otros trabajos de aseguramiento y otros servicios relacionados.
2. Código de ética para contadores profesionales, establece las amenazas y las salvaguardas que deben ser consideradas por un contador público para reducirlas a un nivel aceptable.
3. NIA 210 Acuerdos de los términos del encargo de auditoría, que establece las condiciones previas a la auditoría y la confirmación de que existe una comprensión común para el auditor y la dirección, y si es procedente, de los responsables del gobierno de la entidad, a cerca de los términos del encargo.
4. NIA 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, que establece las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría, la forma de obtener la información por parte de la administración, los requerimientos de comunicación con los

responsables del gobierno y el fomento de una comunicación eficaz.

Además de lo anterior, el nombramiento del Revisor Fiscal es responsabilidad de la Asamblea de Asociados, y por lo tanto le corresponderá a este órgano determinar el período para el cual es elegido, o tomar decisiones sobre su permanencia o terminación del contrato, salvo que los estatutos o la Asamblea, hayan trasladado esta función a otro órgano interno de la entidad conforme a las disposiciones legales.

Para terminar, a continuación realizamos algunas orientaciones de este Consejo, para cada una de sus preguntas:

¿La Junta Directiva y el Gerente no pueden solicitar la firma del contrato por parte del Revisor Fiscal?, ¿Existe algún impedimento o resulta ilegal que los principales órganos de administración a quienes la Asamblea nombra para que administren sus intereses pretendan definir la situación contractual y forma de trabajo de un profesional independiente?, ¿Cuál sería el riesgo para la Asociación de mantener un contrato verbal como sucede en la actualidad a una persona que presta un servicio independiente y que no hace parte de la planta de personal?, esta conducta contradice lo estipulado en el título II, artículo 46 de la ley 43 de 1990?

Sobre el tema requerido por el consultante, el



CTCP emitió la Consulta Unificada 2018-0549, (...).

Así mismo, la Norma Internacional de Auditoría NIA 210 – Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría, en los apartados 9, 10 y 11 y A22, establece:

“Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

9. El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda.

10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán:

- a. el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;*
- b. las responsabilidades del auditor;*
- c. las responsabilidades de la dirección;*
- d. la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y*
- e. una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.*

11. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan en el apartado 10, el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades tal y como se establecen en el apartado 6(b).

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito

A22. El envío por el auditor de una carta de encargo antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría. En algunos países, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer de manera suficiente el objetivo y alcance de una auditoría y las responsabilidades de la dirección y del auditor; prescribiendo así las cuestiones señaladas en el apartado 10. Si bien en estas circunstancias el apartado 11 permite al auditor que incluya en la carta de encargo únicamente una referencia al hecho de que dichas disposiciones son aplicables y que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades, tal y como establece el apartado 6(b), el auditor puede considerar adecuado incluir en la carta de encargo las cuestiones descritas en el apartado 10 para información de la dirección.”

Las normas anteriores deben ser observados por los Contadores Públicos en Colombia, pero en el evento en que no exista un contrato suscrito por el Revisor Fiscal, la administración y otros interesados en la documentación formal de este contrato podrían también considerar lo siguiente:

1. Las funciones del Revisor Fiscal incorporadas en el reglamento de la asociación, lo cual es pertinente cuando la revisoría fiscal es potestativa.
2. La propuesta de servicios presentada por el Revisor Fiscal a la entidad, en la cual debió haberse incorporado el importe de honorarios y el alcance de su trabajo.
3. El acta en la que se estableció el nombramiento del Revisor Fiscal, donde se debe incorporar la aprobación de las condiciones, que incluyen el precio pactado y algunas condiciones contractuales no especificadas en la legislación o estatutos de la asociación.
4. En caso de la que revisoría fiscal sea obligatoria y no potestativa, o las funciones del Revisor Fiscal no se hayan determinado en los estatutos de la asociación, le serán aplicables las funciones del Revisor Fiscal establecidas en el Capítulo VII del Código de Comercio (ver Art. 203 y siguientes).

¿Se incurre en alguna falta cuando se le ofrece al Revisor Fiscal un Contrato de Prestación de Servicios por periodo de seis meses con opción de prórroga? ¿Obligatoriamente hay que firmarlo por el periodo de dos años? ¿En caso de firmar el contrato de prestación de servicios por el periodo de dos años, la empresa está sometida a pagar el tiempo completo del contrato en caso de desvinculación del servidor?

El período del Revisor Fiscal será el definido en los estatutos de la asociación o en las normas legales y reglamentarias que deben ser observadas por la entidad, por ejemplo: el art. 206 del código de comercio establece que en las sociedades donde funcione junta directiva el período del Revisor Fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión.

¿La empresa está obligada a continuar cancelando las cuentas si no se aportan las afiliaciones y pagos correspondientes a



Salud y ARL?, ¿se pueden retener los pagos a las cuentas por servicios, si se incumple con los aportes obligatorios? ¿Qué riesgo institucional se configura con esta situación?

No es función del CTCP determinar lo adecuado o inadecuado de los honorarios cancelados a un Contador Público que ejerce como Revisor Fiscal, por lo tanto para los pagos correspondientes deberá tenerse en cuenta lo establecido en el contrato de prestación de servicios o en las aprobaciones del órgano que tiene la competencia para su elección. Los requisitos establecidos para el pago de los contratistas independientes serán los establecidos por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales – UGPP y las normas sobre seguridad social existentes.

Para efectos de enmarcar un campo de acción específico y sin que necesariamente se encuentre contenido en un contrato de trabajo, ¿cuáles serían las funciones que debería desarrollar un Revisor Fiscal en un tipo de entidad como la nuestra ESAL y cuál sería la normatividad vigente con la cual se le puede exigir y requerir conforme a la profesión y labor contratada?

Las funciones del Revisor Fiscal están establecidas en el Artículo 207 del código de comercio, más aquellas por estatutos le asigne la asociación. (...)

Cuando la revisoría fiscal es potestativa las funciones serán las que expresamente le señalen los estatutos de la asociación. De no haber establecido estas funciones, ellas

corresponderán a las indicadas en el Capítulo VIII del código de comercio y/o en otras normas que sean aplicables.

5- ¿El pago de sus honorarios puede condicionarse a la presentación de su informe mensual?

El CTCP no tiene competencia para pronunciarse frente a las condiciones que deben establecerse para la realización de los pagos por honorarios al Revisor Fiscal. Estas definiciones deberán quedar plenamente establecidas en la oferta de prestación de servicios que presenta el Revisor Fiscal al momento de su elección y en el contrato de prestación de servicios que haya sido suscrito.

¿Es sano mantener al Revisor Fiscal en todas las reuniones de Junta Directiva?

La participación del Revisor Fiscal en las reuniones de la Junta Directiva se hará conforme a lo establecido en las normas legales que sean aplicables, o a lo establecido en los estatutos de la entidad. Al respecto el Art. 213 del Código de Comercio, establece el derecho de intervención del Revisor Fiscal en la Asamblea y el derecho de inspección:

“Art. 213. Derecho de intervención del Revisor Fiscal en la asamblea y derecho de inspección. El Revisor Fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en las de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a estas. Tendrá asimismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas demás papeles de la sociedad.” (...)



Funciones del Contador Público

Concepto	Pregunta
2018-0813	<i>Agradezco su orientación o material donde pueda consultar la labor contable, fiscal y con el personal.</i>

Respuesta

(...) Un contador que se desempeña en el área contable podrá tener a su cargo lo siguiente (la siguiente lista es enunciativa, pero no abarca todas las funciones que puede desempeñar):

- Preparación de estados financieros de propósito general.
- Certificación de estados financieros de propósito general.
- Elaboración de informes con destino a la gerencia, junta directiva, consejo de administración u otro órgano similar.
- Preparación de las declaraciones tributarias y los anexos relacionados con estos temas.
- Certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad.
- Llevar la contabilidad de conformidad con los marcos de información financiera aplicables a la entidad.
- Revisoría fiscal.
- Prestación de servicios de auditoría.
- Asesoría en temas tributarios, financieros y de auditoría.

Lo anterior, de conformidad con los Artículos primero y segundo de la Ley 43 de 1990, que establece lo siguiente:

“Artículo 1. Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. (...)

Artículo 2. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador

Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares”.

Sin embargo, la forma como se contrata al contador público y las funciones que se asignen es importante al momento de establecer dicha relación contractual entre las partes, por ejemplo:

- Si se contrata (...) como empleado, se recomienda que exista un manual de funciones y de procedimientos donde se detallen las responsabilidades del cargo que desempeñara el contador público en la entidad.
- Si se contrata (...) como prestador de servicios, se recomienda que en el contrato exista un detalle de las funciones y responsabilidades que deba cumplir el contador público en la entidad.
- Si se contrata (...) como Revisor Fiscal, las funciones se encuentran enmarcadas dentro del artículo 207 del Código de Comercio y las demás normas que regulan el ejercicio de la revisoría fiscal.

(...) cuando un contador público actúa como contador de una entidad, sus funciones deben estar taxativamente expresadas en manuales de funciones o en el acuerdo contractual entre las partes.

Por lo que las obligaciones tributarias, mercantiles, laborales, financieras, contables son asignadas a la entidad por parte de la legislación y no al contador de la entidad, por lo que la gerencia deberá asignar dicha responsabilidad a los profesionales que legalmente puedan ejercerla y que tengan la capacidad técnica para desarrollarla.

Cuando un contador público actúa como Revisor Fiscal de una entidad, sus funciones se encuentran especificadas en la legislación, por lo que no es necesario detallarlas, debido que la propia legislación asigna al Revisor Fiscal las funciones que debe desempeñar. (...)



Hipótesis de negocio en marcha

Concepto	Pregunta
2018-0831	<p><i>Me permito consultar las siguientes situaciones respecto al Decreto 2101 de 2016, que deberán aplicar las empresas privadas en procesos de disolución o liquidación así:</i></p> <p><i>1. ¿En la contabilidad la entidad que cambie su base contable de negocio en marcha por la base contable de valor neto de liquidación, según párrafo 66 del decreto 2101 de diciembre de 2016. Implicaría un cambio en política contable?, y cuál sería el procedimiento a seguir?</i></p> <p><i>2. De acuerdo con el párrafo 65 del decreto 2101 de diciembre de 2016, la entidad debe presentar una conciliación entre los saldos del estado inicial de los activos netos en liquidación y los saldos del último estado de situación financiera preparados bajo la hipótesis de negocio en marcha ¿Este último estado de situación financiera, correspondería al presentado a la Asamblea de accionistas para aprobación de la disolución o al presentado al cierre del año anterior?</i></p>

Respuesta

(...) El párrafo 66 del Anexo No. 5 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, establece:

“66. En la contabilidad la entidad que cambie su base contable de negocio en marcha por la contable de valor neto de liquidación ajustará contra su patrimonio (utilidades o pérdidas acumuladas) el efecto inicial resultante de este cambio de base”

De acuerdo con lo anterior, dando Respuesta a la primera pregunta, en nuestra opinión, debido a que la entidad dejó de ser un negocio en marcha, por ende se produce el cambio de base contable a valor neto de liquidación, deberá ajustar contra el patrimonio el efecto inicial resultante del citado cambio de base, tal como lo enuncia el Artículo arriba transcrito.

Dicho cambio amerita una revelación en las notas a los estados financieros. El cambio hace referencia a las políticas contables que la Entidad venía utilizando como entidad en marcha y el

cambio correspondiente de sus políticas a Empresa en liquidación, allí se aplicará un proceso similar al utilizado en la construcción del ESFA, en la aplicación por primera vez de los nuevos marcos técnicos normativos.

El párrafo 65 del Anexo No. 5 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, establece:

“65. Como información adicional, la entidad presentará una conciliación entre los saldos del estado inicial de los activos netos en liquidación y los saldos del último estado de situación financiera (balance) preparado bajo la hipótesis de negocio en marcha”

Dando respuesta a la pregunta dos, en nuestra opinión, el estado de situación financiera deberá tener una conciliación entre los saldos iniciales de los activos netos en liquidación y los saldos el último estado de situación financiera preparado bajo la hipótesis de negocio en marcha, tal como lo expone el artículo antes citado. (...)



Honorarios contador público independiente

Concepto	Pregunta
2018-0608	<i>Me gustaría saber si hay un concepto en el que obligue o sugiera a un contador a cobrar un monto mínimo por los documentos que expide en su actuar como contador independiente.</i>

Respuesta

(...) El CTCP, no ha emitido conceptos actualizados sobre los honorarios que debe cobrar un contador, y desconoce si algún organismo ha emitido tablas de honorarios para servicios prestados por contadores con carácter de obligatoriedad.

En junio 16 de 2009, el CTCP publicó un documento denominado "orientación profesional, tarifas de honorarios profesionales¹" donde se manifestó lo siguiente:

"Como se puede observar, la Ley 43 de 1990 señala como un derecho de los profesionales contables el recibir una remuneración por el trabajo ejecutado. Esta remuneración debe fijarse por escrito con base en las características propias de cada labor, teniendo en cuenta las especiales circunstancias de modo, tiempo y lugar en que se presta el servicio, en especial considerando los siguientes aspectos:

- *Complejidad de la labor contratada,*
- *Tiempo de dedicación;*
- *Tamaño de la empresa contratante;*
- *Antecedentes del cliente y de las operaciones que se realizan;*
- *Nivel de incertidumbre y de la viabilidad de la empresa;*
- *Responsabilidad que se asume;*
- *Riesgo profesional involucrado;*

- *Supervisión y calidad del trabajo;*
- *Experiencia en la labor que se contrata;*
- *Requerimientos de equipo humano y de necesidades tecnológicas.*

En síntesis, todos aquellos aspectos que apuntan al cumplimiento y a la prestación de un servicio basado en la excelencia adecuado a las necesidades de los usuarios, que permita el tratamiento específico para cada tema en particular, así como el análisis y la solución de los problemas de manera rápida y, la atención inmediata de los requerimientos de cada contratante. Para ello se hace necesario que se analicen los costos de las horas de dedicación de los profesionales involucrados en el trabajo, ya sean especialistas o simples ejecutantes y se tengan en cuenta cada uno de los factores enunciados precedentemente, a fin de fijar una tarifa de honorarios profesionales acorde con la labor que se contrata".

También lo invitamos a consultar tres documentos de la página del IFAC, que tratan sobre "Fijación de precios en función del propósito: cómo implementar la fijación de precios en función del valor de su firma" partes I, II y III, que pueden consultarse en:

<https://www.ifac.org/publications-resources/fijacion-de-precios-en-funcion-del-prop-sito-c-mo-implementar-la-fijacion-de> (...)

¹ Documento consultado en https://cijuf.org.co/CTCP/orientacion/op_honorarios.pdf, en agosto 9 de 2018.



Impresión de comprobantes contables

Concepto	Pregunta
2018-0613	<p><i>“(...) necesito hacer una consulta que apunta especialmente hacia la disminución del consumo de papel, optimización de los recursos y contribución al medio ambiente, (...):</i></p> <p><i>¿Podemos imprimir los comprobantes de nómina (colillas de pago y egreso) en papel reutilizado? (...), por un lado ya está impreso, y yo quiero reutilizar esa hoja por la contra cara o anverso de la hoja, se puede?</i></p> <p><i>(...) ¿puedo imprimir los egresos (comprobantes) en doble cara, ósea, por un lado un egreso y por el otro lado el otro egreso?”</i></p>

Respuesta

(...) en lo relacionado se deberá aplicarse lo establecido en el Código de Comercio, en el título tercero del Decreto 2649 de 1993 (Art. 123 a 135), y en otras disposiciones legales que regulan la materia.

Al respecto, el Decreto 805 del 24 de abril de 2013, que reglamentó el artículo 173 del decreto 019 de 2012, y que modifica el artículo 56 del código de comercio, indica lo siguiente:

(...) Decreto 019 de 2012. Artículo 173. Libros del comerciante

“(...) El Artículo 56 de Código del Comercio quedará así:

Artículo 56. *Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del Gobierno.*

Los libros podrán llevarse en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación. El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional”

(...)

(...) Con fundamento en lo anterior, el CTCP ha concluido que no existe ninguna disposición legal que prohíba que los comprobantes y soportes contables puedan ser impresos en papel reciclado.

No obstante lo anterior, la entidad deberá asegurar que dichos documentos puedan ser reproducidos por otros medios que cumplan los requisitos del Artículo 56 del Código de Comercio, reglamentado por el Artículo 805 de 2013, y los requerimientos de los Artículos 252 y 279 del Código de Procedimiento Civil, en relación con la autenticidad de los documentos privados y su valor probatorio.

Por último es importante mencionar que el valor probatorio de los comprobantes de contabilidad, comprobantes de egreso, recibos de caja, entre otros; no radica necesariamente en la impresión del mismo, sino en el soporte que demuestra que dicha operación fue realizada, por ejemplo, una consignación en la cuenta de un proveedor es prueba que el pago se realizó, mientras que el comprobante de egreso es prueba que se contabilizó dicho pago; el registro de abonos a cuenta de ahorros de los empleados es prueba que la nómina fue pagada, y así sucesivamente



Implementación en entidades del grupo 3

Concepto	Pregunta
2018-1046	<p>“Con el fin de esclarecer dudas sobre la implementación NIIF grupo 3.</p> <p>Después de los tiempos otorgados para el año 2015, quisiera saber cuál es el manejo jurídico que le están dando a las empresas que aún no han realizado el trámite de realizar la implementación de NIIF grupo 3, teniendo en cuenta que se determinó para el año 2015 para acogerse a la implementación.”</p>

Respuesta

(...) el CTCP se ha manifestado en varios conceptos, de la siguiente manera:

Conceptos	Comentario por parte del CTCP
2017-0319	<p>“Si la entidad debe aplicar normatividad del grupo tres, (NIF para microempresas), debió aplicar el Marco Técnico de Información Financiera para Microempresas a partir del año 2015, y efectuar contabilidad en paralelo con el Decreto 2649 de 1993 durante el año 2014, para tener información comparativa cuando se emitieran los primeros estados financieros bajo el nuevo marco en el año 2015. La normatividad está descrita en el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 (que recogió el Decreto 2706 de 2012). (...)</p> <p>De acuerdo con lo anterior, este Consejo considera que al no generarse información financiera por los periodos correspondientes teniendo en cuenta el marco de información financiera vigente, dichos estados financieros no cumplen lo dispuesto en las normas legales y se consideran ineficaces. (...)</p> <p>Por lo tanto, suscribir estados financieros de propósito general con fundamento en un marco de información financiera derogado e indicar que ellos cumplen los principios de contabilidad aceptados en Colombia, podría acarrearle al Contador Público la apertura de una investigación en la Junta Central de Contadores, dado que se estarían incumpliendo obligaciones contenidas en la Ley 43 de 1990”.</p>
2018-319	<p>“Si la copropiedad debía aplicar normatividad del grupo tres, (NIF para microempresas), debió aplicar el Marco Técnico de Información Financiera para Microempresas a partir del año 2015, y efectuar contabilidad en paralelo con el Decreto 2649 de 1993 durante el año 2014, para tener información comparativa cuando se emitieran los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de información financiera a diciembre 31 de 2015.</p> <p>De acuerdo con lo anterior, este Consejo considera que al no generarse información financiera por los periodos 2015, 2016, y 2017 teniendo en cuenta el marco de información financiera vigente, dichos estados financieros no cumplen lo dispuesto en las normas legales, por lo que sugerimos presentar la información reexpresada de forma comparativa aplicando los marcos de información financiera legalmente aceptados por los periodos de tiempo donde no se aplicó dicha información.</p> <p>Por otro lado, al aprobarse información financiera que no cumple los requisitos de los marcos de información financiera vigente, la copropiedad se puede encontrar frente a errores contables que deben ser corregidos conformidad con el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones”.</p>
2017-835	<p>“Es bueno resaltar, que a pesar de que una entidad del grupo 3 puede corregir los errores cuando los encuentra, esto es diferente a obviar los requerimientos establecidos por las disposiciones legales. En otros términos, a pesar de que por definición una entidad del Grupo 3 no está obligada a efectuar reexpresión retroactiva de los errores, este no es el caso cuando simplemente no ha aplicado el nuevo marco desde la fecha que debe hacerlo, por lo cual debe corregir todas su información contable desde el 1° de enero de 2015, al margen de preparar el ESFA con corte al 1° de enero de 2014 y preparar sus estados financieros para el periodo de transición bajo el nuevo</p>



Conceptos	Comentario por parte del CTCP
	<i>marco, con el ánimo de permitir la presentación de estados financieros comparativos de acuerdo con la nueva norma, para el año 2015”.</i>
2018-240	<p><i>“Una entidad que no haya preparado sus primeros estados financieros con fundamento en los nuevos marcos de información financiera, estará expuesta a diversas contingencias de índole comercial, civil y tributaria, entre otras, dado que sus libros y los estados financieros preparados a partir de ellos no satisfacen los requerimientos legales y por lo tanto no constituye plena prueba lo que en ellos se consigna. (...)”</i></p> <p><i>Tratándose de Contadores Públicos, que actúan como contadores de empresa, revisores fiscales o auditores externos, la certificación o dictamen de tales estados financieros también representa una violación de lo establecido en la Ley 43 de 1990, respecto de la aplicación de los principios de contabilidad y las normas de auditoría de general aceptación (Ver Art. 6; Art. 7, numeral 3B; Art. 8, numeral 4; Art. 25, numeral 5, y Art. 37, numeral 7, entre otros)”.</i></p>
2018-051	<p><i>“Si los estados financieros fueron emitidos con fundamento en otra base de principios, por ejemplo con fundamento en las normas del Decreto 2649, que quedaron sin vigencia a partir del 1 de enero de 2015 (Grupos 163), y 1 de enero de 2016 (Grupo 2), dichos estados carecerían de validez, con los efectos previstos en las normas que sobre libros de comercio están contenidas en el código de comercio y en otras disposiciones legales.</i></p> <p><i>A continuación transcribimos el Art. 264 de la Ley 1564 de 2012 (Código General de Proceso) que son pertinentes para el caso expuesto en su consulta:</i></p> <p><i>“Artículo 264. Libros de comercio. Los libros y papeles de comercio constituyen plena prueba en las cuestiones mercantiles que los comerciantes debatan entre sí. (...)”</i></p> <p><i>En las diferencias que surjan entre comerciantes, el valor probatorio de sus libros y papeles se determinará según las siguientes reglas:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. Si los libros de ambas partes están ajustados a las prescripciones legales y concuerdan entre sí, se decidirá conforme al contenido de sus asientos.</i> <i>2. Si los libros de ambas partes se ajustan a la ley, pero sus asientos no concuerdan, se decidirá teniendo en cuenta que los libros y papeles de comercio constituyen una confesión.</i> <i>3. Si los libros de una de las partes no están ajustados a la ley, se decidirá conforme a los de la contraparte que los lleve debidamente, si aquella no aduce plena prueba que destruya o desvirtúe el contenido de tales libros.</i> <i>4. Si los libros de ambas partes no se ajustan a las prescripciones legales, se prescindirá totalmente de ellos y solo se tomarán en cuenta las demás pruebas allegadas al juicio, y</i> <i>5. Si una de las partes lleva libros ajustados a la ley y la otra no los lleva, los oculta o no los presenta, se decidirá conforme a los de aquella, sin admitir prueba en contrario” (...).</i>
2018-214	<p><i>“A partir de la fecha en que sea obligatorio aplicar las Normas de Información Financiera en Colombia establecida en el Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, si la entidad presenta estados financieros con fundamento en otros marcos normativos, y así se expresa en la declaración explícita y sin reservas del marco técnico aplicado, esto representaría una desviación de las disposiciones legales, que exigen la aplicación de los nuevos marcos técnicos de información financiera, y los estados financieros no tendrían validez, y se expondrá en caso de revisiones por parte de la DIAN a sanciones por irregularidades en la contabilidad, y si la entidad reporta a alguna superintendencia, esta podría rechazar los estados financieros e imponer sanciones por llevar la contabilidad con fundamento en otros marcos técnicos”.</i></p>

De acuerdo con los conceptos anteriores, podría concluirse lo siguiente:



- La información financiera debe realizarse de conformidad con los marcos técnicos normativos vigentes, los cuales pueden incluir cambios en los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación frente a lo establecido en el Decreto 2649 de 1993; por tanto, a la fecha, no es posible emitir estados financieros bajo el marco normativo del Decreto 2649 de 1993.
- Si la entidad debe aplicar normatividad del grupo tres, (NIF para microempresas), debió aplicar el Marco Técnico de Información Financiera para Microempresas a partir del año 2015, y efectuar contabilidad en paralelo con el Decreto 2649 de 1993 durante el año 2014, para tener información comparativa cuando se emitieran los primeros estados financieros bajo el nuevo marco en el año 2015. La normatividad está descrita en el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 (que recogió el Decreto 2706 de 2012)
- De acuerdo con lo anterior, este Consejo considera que al no generarse información financiera por los periodos 2015, 2016, y 2017 teniendo en cuenta el marco de información financiera vigente, dichos estados financieros serían ineficaces pues no cumplen lo dispuesto en las normas legales, por lo que sugerimos presentar la

información reexpresada de forma comparativa aplicando los marcos de información financiera legalmente aceptados por los periodos de tiempo donde no se aplicó dicha información.

- Por otro lado, al aprobarse información financiera que no cumple los requisitos de los marcos de información financiera vigente, la copropiedad se puede encontrar frente a errores contables que deben ser corregidos conformidad con el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.
- A partir de la fecha de aplicación del nuevo marco normativo, esto es 1 de enero de 2015, los errores de ejercicios anteriores se reconocen contra el estado de resultados en el período en el cual fueron advertidos (período actual).

Esta directriz no aplica para los errores cometidos en el estado de situación financiera de apertura y en los ajustes realizados al inicio del período de aplicación del nuevo marco normativo (consultar el concepto 2017-835 emitida por el CTCP que contiene los lineamientos para la reexpresión retroactiva de los primeros estados financieros de una microempresa). (...)



Impuestos a las Ganancias

Concepto	Pregunta
2018-0372	<i>“una empresa en la cual no tienen como política hacer gasto provisión del impuesto de renta, ¿es obligatorio el realizar el gasto provisión? Al siguiente año cuando ya hay el deber de pagar el impuesto ¿ese gasto puede ser descontable en ese año ya que no se provisiono el año anterior?”</i>

Respuesta

(...) Los nuevos marcos de información financiera, contenidos en el Decreto 2420 de 2015 y otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen, y que desarrollan los requerimientos de la Ley 1314 de 2009, contienen directrices para la contabilización de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.

Por lo tanto, el incumplimiento de estos requerimientos es una desviación del marco técnico aplicable que deberá ser valorada por los responsables de certificar y dictaminar dichos estados financieros.

Para tal fin, se tendrán en cuenta las evaluaciones que sobre materialidad o importancia relativa hayan sido establecidos por la administración de la entidad, responsable de dichos estados, y por el Revisor Fiscal, cuya responsabilidad es la de emitir una opinión sobre la razonabilidad de ellos.

Sin embargo, se deberá tener en cuenta que no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la NIIF para las PYMES, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad.”

Un ejemplo de lo indicado anteriormente son los requerimientos para las entidades clasificadas en el Grupo 2, en donde los párrafos 29.4 y 29.6 de la sección 29 – Impuestos a las Ganancias, del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, establecen las directrices para la contabilización de los impuestos corrientes y

diferidos:

“Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo corriente y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el excedente como un activo por impuestos corriente.

29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan (...).”

En conclusión, si los activos y pasivos por impuestos corrientes cumplen las condiciones para su reconocimiento, los valores registrados en la cuenta de provisiones por impuestos a las ganancias deben ser reclasificados a la cuenta de pasivos por impuestos corrientes (separando su parte corriente y no corriente), y los saldos a favor por impuesto de renta, a la cuenta de activos por impuestos corrientes (separando su parte corriente y no corriente), sin perjuicio de que ellos puedan ser presentados en el estado de situación financiera por un importe neto, siempre que dicha compensación sea permitida en el marco de información financiera aplicable. (...)



Impuesto a la riqueza – reconocimiento, medición y presentación NIIF

Concepto	Pregunta
2018-0729	<p>Mediante el Artículo 10 de la Ley 1739 de 2014, por la cual se modifica el Estatuto Tributario y crea un impuesto extraordinario denominado Impuesto a la Riqueza por los años 2015, 2016, 2017, 2018, se señaló que los contribuyentes de este impuesto podían imputarlo en las Reservas Patrimoniales y no afectar la Utilidad del Ejercicio.</p> <p>(...) ¿cuál debe ser el tratamiento contable para la adecuada aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos para los preparadores de información financiera del Grupo 1 y Grupo 2, respecto al reconocimiento, medición, y presentación del impuesto a la riqueza?</p>

Respuesta

(...) El CTCP ha reiterado en las consultas 2015-0294, 2015-0447, 2015-0502, 2015-0658, y 2015-0733, que bajo NIIF, el **reconocimiento** del impuesto a la riqueza es como un pasivo el cual debe afectar el resultado del período; la **medición** incluye las cuotas a pagar en los años 2015 a 2018 teniendo en cuenta los criterios para estimar la base del impuesto (NIC 37 grupo 1, Sección 21 Grupo 2); y la presentación se hará como parte de los pasivos y como parte de los gastos del período.

En consecuencia nuevamente este Consejo reitera que en su opinión, el Impuesto a la Riqueza debe ser reconocido en su totalidad al inicio, esto es, el correspondiente a los años 2015, 2016, 2017 y 2018, como un pasivo, en el año 2015 (grupo 1) y en el año 2016 (grupo 2) , (...)

afectado las cuentas de resultado de dicho año, tal como se menciona en los conceptos 2014-0492, 2014-0572, 2014-0640, 2014-0722, 2015-0294, considerando además los siguientes aspectos:

El CTCP ha reiterado en las consultas 2015-0294, 2015-0447, 2015-0502, 2015-0658, y 2015-0733, que bajo NIIF, el **reconocimiento** del impuesto a la riqueza es como un pasivo el cual debe afectar el resultado del período; la **medición** incluye las cuotas a pagar en los años 2015 a 2018 teniendo en cuenta los criterios para estimar la base del impuesto (NIC 37 grupo 1, Sección 21 Grupo 2); y la presentación se hará como parte de los pasivos y como parte de los gastos del período



Impuesto diferido

Concepto	Pregunta
2018-0171	<i>Se debe calcular y registrar el impuesto diferido por la diferencia entre el valor registrado en la contabilidad a Valor Razonable y la base fiscal que corresponde al costo del Bien cuando no hay presunción refutable de venta y se espera recuperar el importe en libros de un activo a través del uso (depreciación) , sin afectar las ganancias fiscales</i>

Respuesta

(...) La Respuesta a su pregunta es que si se debe calcular el impuesto diferido cuando la entidad mide sus elementos de propiedad, planta y equipo por el método de la revaluación, o si mide elementos de activos biológicos, activos financieros y propiedades de inversión por su valor razonable, siempre que el importe en libros del activo (remedido por el método de la revaluación o por su valor razonable) difiera de su base fiscal, incluso así no se tenga pensado vender el activo.

El impuesto diferido de conformidad con el párrafo 29.2 de la NIIF para las PYMES corresponde con: “El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores”.

De acuerdo con lo anterior, si una entidad mide un activo por el precio que sería recibido por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de medición , la recuperación en periodos futuros del importe en libros se presume a través de su venta y se debe calcular el correspondiente impuesto diferido, siempre que en el futuro

existieren consecuencias fiscales derivadas de la venta del mismo.

Como referencia de lo anterior, la NIC 12, impuesto a las ganancias, establece lo siguiente en el párrafo 20:

“... La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

(a) la entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; o

(b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares.

En estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados”.

En conclusión, aunque la entidad no piense vender sus activos en un futuro previsible, el propósito de la norma de impuestos diferidos es reconocer el efecto fiscal futuro de la diferencia entre las bases fiscales y contables, y reflejar en la información financiera el efecto del impuesto a las ganancias sobre tales diferencias.

(...)



Impuesto diferido – diferencias temporarias

Concepto	Pregunta
2018-0530	<p><i>Una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia es víctima de un fraude interno por parte de unos de sus colaboradores, como resultado de esta situación, la entidad debe reconocer en sus estados financieros un gasto por riesgo operativo. Teniendo en cuenta que la entidad cuenta con una póliza global bancaria que cubre este tipo de eventos, se procede a realizar la reclamación del siniestro ante la aseguradora sin que hasta el momento se cuente con una Respuesta por parte de esta, por lo que la recuperación de este gasto se realizará en una vigencia siguiente a la cual se registró el gasto por SARO.</i></p> <p><i>(...) ¿Puede la entidad vigilada manejar como un impuesto diferido débito el gasto por riesgo operativo, teniendo presente que para esto cuenta con el cubrimiento de la póliza global bancaria, por lo que dicho gasto es una diferencia temporal en el impuesto de renta?</i></p>

Respuesta

(...) Las diferencias temporarias surgen por los diferentes criterios existentes relacionados con el reconocimiento y medición de los activos y pasivos, por lo que la diferencia existente entre el valor en libros de un activo o pasivo, en el estado de situación financiera, y su base fiscal, genera diferencia temporaria siempre que aquella diferencia afecte el impuesto sobre la renta en periodos futuros, sea como un incremento en el mismo (diferencia temporaria imponible) o como una reducción a través de deducciones, descuento tributario, compensaciones u otra similar (diferencia temporaria deducible).

Las diferencias temporarias pueden ser:

a. Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o

b. Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

(...)



Impuesto diferido por cambio de tipo de sociedad

Concepto	Pregunta
2018-0324	<p><i>Una compañía ESAL que es de régimen especial, pasa a ser régimen ordinario por los resultados del año 2017 y empieza a declarar renta, por lo cual reconoce un efecto por impuesto diferido. Cuando se realizó la implementación se realizó un avalúo que se reconoció contra ajustes de adopción por primera vez, pero como la compañía siendo ESAL no paga impuesto de renta, no calculo el impuesto diferido.</i></p> <p><i>Sin embargo, en este momento como la compañía ya tiene la obligación de pagar dicho impuesto, a su vez está realizando el cálculo del impuesto diferido, que arroja un valor significativo en el pasivo y en el gasto, producto de dicho avalúo.</i></p>

Respuesta

(...) La SIC 25, Impuestos a las ganancias-Cambios en la situación fiscal de una Entidad o de sus Accionistas, trata lo siguiente:

“Un cambio en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas no da lugar a incrementos o disminuciones en los importes reconocidos fuera del resultado.

Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deberán incluirse en el resultado del periodo, a menos que esas consecuencias se asocien a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente periodo, a un cargo o crédito directos en el importe reconocido del patrimonio o en el importe reconocido en otro resultado integral.

Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a cambios en el importe reconocido del patrimonio, ya sea en el mismo o en diferente periodo (no incluidas en el resultado), deberán cargarse o acreditarse directamente a patrimonio. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a importes reconocidos en otro resultado integral deberán reconocerse en otro resultado integral”.

Teniendo en cuenta lo anterior la respuesta se abordará en tres aspectos, respecto del cambio en la situación tributaria de una ESAL:

- ¿El cambio se trata de un error contable, de un cambio en una estimación o en cambio en una política contable?,
- ¿Cuándo se debe reconocer el efecto de dicho cambio?, y
- ¿Cómo se debe reconocer en los estados financieros dicho cambio?

Primer aspecto: El cambio se trata de un error contable, de un cambio en una estimación o en cambio en una política contable.

Para iniciar, un error contable, una política contable y una estimación contable se definen de la siguiente manera:

Error contable	Política contable	Estimación contable
Omisiones e inexactitudes en los estados financieros, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados.	Son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.	Ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

De acuerdo con lo anterior, el cambio en la situación fiscal no corresponde con un error



contable, debido que es el resultado de información nueva que no se conocía en periodos anterior (no cumplimiento de las condiciones para pertenecer al régimen tributario especial).

Tampoco corresponde con un cambio en la política contable, debido que no se trata de una alternativa expuesta en los marcos de información financiera, más bien se trata de una nueva situación originada por la obtención de nueva información o nuevos acontecimientos, por lo que se debe tratar como una estimación contable y su aplicación debe ser de forma prospectiva.

Segundo aspecto: Cuándo se debe reconocer el efecto de dicho cambio

El cambio debe reconocerse cuando en el periodo en el cual la entidad determina que su situación fiscal ha cambiado, no es el año en que determina lo anterior, sino el año gravable en el cual dicho cambio en su situación fiscal es determinable.

Tercer aspecto: Cómo se debe reconocer en los estados financieros dicho cambio

El cambio, por tratarse de impuestos a las ganancias, debe reconocerse como lo establece la NIC 12 impuestos a las ganancias, o la sección 29 de la NIIF para las PYMES, impuestos a las ganancias (...)

**Impuesto diferido débito**

Concepto	Pregunta																
2018-0588	<p>“(…) En enero de 2018, una Entidad financiera grupo 1, que a través de sus fondos de inversión colectiva (FIG'S) administra recursos de terceros, realizó una investigación especial en donde se evidenciaron unos hechos que presuntamente corresponden a un fraude interno, pues son actos que de forma intencionada buscaron apropiarse indebidamente de algunos recursos administrados por ella.</p> <p>Para el cierre contable del año 2017 la Entidad registró una provisión por concepto de pérdida operativa SARO por valor de \$14. 000, realizando el siguiente registro contable:</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding-left: 40px;">GASTO – PERDIDA OPERATIVA</td> <td style="text-align: right;">14.000</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">PASIVO – PROVISION GASTOS</td> <td style="text-align: right;">14.000</td> </tr> </table> <p>El gasto del año 2017 no fue considerado como deducible en la declaración de renta del mismo año gravable, bajo las normas tributarias Colombianas que así lo señalan</p> <p>A su vez para efectos de la NIC 12 Impuesto a las ganancias, se tomó este valor como base para liquidar y registrar un IMPUESTO DIFERIDO DEBITO a tarifa del 37%, (Tanta renta 2018 33% y sobretasa 4%), realizando el siguiente asiento contable:</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding-left: 40px;">ACTIVO – IMPUESTO DIFERIDO</td> <td style="text-align: right;">5.180</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">GASTO – IMPUESTO DIFERIDO</td> <td style="text-align: right;">5.180</td> </tr> </table> <p>Para el año 2018, se tiene la certeza que la entidad aseguradora cumpla y pague con la póliza global bancaria, reconociendo como recuperación el valor registrado en diciembre 1 de 2017 por \$14.000MM. En ese evento se realizará el siguiente registro contable</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding-left: 40px;">ACTIVO – BANCOS</td> <td style="text-align: right;">14.000</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">INGRESO – RECUPERACION</td> <td style="text-align: right;">14.000</td> </tr> </table> <p>Para efectos de descontar, el impuesto diferido activo registrado en el año 2017, por valor de \$5,180, se tomará como un impuesto diferido pasivo para el año 2018, realizando el siguiente registro contable:</p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding-left: 40px;">ACTIVO – IMPUESTO DIFERIDO</td> <td style="text-align: right;">5.180</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">GASTO – IMPUESTO DIFERIDO</td> <td style="text-align: right;">5.180</td> </tr> </table> <p>(…) De conformidad con la anterior situación descrita se solicita concepto sobre las siguientes: (…)</p> <p>¿Es procedente el registro del impuesto diferido debito del año 2017, por el reconocimiento de un pago anticipado de l impuesto?</p> <p>¿Como resultado de la no deducibilidad del gasto registrado, es pertinente el registro de impuesto diferido debito?”</p>	GASTO – PERDIDA OPERATIVA	14.000	PASIVO – PROVISION GASTOS	14.000	ACTIVO – IMPUESTO DIFERIDO	5.180	GASTO – IMPUESTO DIFERIDO	5.180	ACTIVO – BANCOS	14.000	INGRESO – RECUPERACION	14.000	ACTIVO – IMPUESTO DIFERIDO	5.180	GASTO – IMPUESTO DIFERIDO	5.180
GASTO – PERDIDA OPERATIVA	14.000																
PASIVO – PROVISION GASTOS	14.000																
ACTIVO – IMPUESTO DIFERIDO	5.180																
GASTO – IMPUESTO DIFERIDO	5.180																
ACTIVO – BANCOS	14.000																
INGRESO – RECUPERACION	14.000																
ACTIVO – IMPUESTO DIFERIDO	5.180																
GASTO – IMPUESTO DIFERIDO	5.180																

Respuesta

(…) Para dar Respuesta a su consulta es necesario traer a colación el Artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 que establece:

“Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley,

únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal. (…)”



Por lo anterior, para efectos contables deben aplicarse los marcos técnicos normativos vigentes de acuerdo con el Grupo al que pertenece la entidad y realizarse las conciliaciones fiscales correspondientes determinadas por las normas tributarias.

A continuación damos Respuestas a cada uno de sus interrogantes:

¿Es procedente el registro del impuesto diferido débito del año 2017, por el reconocimiento de un pago anticipado del impuesto?

En primera instancia debemos aclarar que las diferencias temporarias surgen por los diferentes criterios existentes relacionados con el reconocimiento y medición de los activos y pasivos, por lo que la diferencia existente entre el valor en libros de un activo o pasivo, en el estado de situación financiera, y su base fiscal, genera diferencia temporaria siempre que dicha diferencia afecte el impuesto sobre la renta en periodos futuros, sea como un incremento en el mismo (diferencia temporaria imponible) o como una reducción a través de deducciones, descuento tributario, compensaciones u otra similar (diferencia temporaria deducible).

Las diferencias temporarias pueden ser según lo normado en el párrafo 5 de la NIC 12:

- a. Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o
- b. Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que

dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Así las cosas, y de acuerdo con el análisis realizado por el consultante, de existir una diferencia temporaria, debe calcularse y reconocerse el activo por impuesto diferido en el año 2017.

Sin embargo, si no existe efecto fiscal futuro sobre las diferencias entre los importes en libros y las bases fiscales, entonces no debe generarse impuesto diferido por dicho concepto.

Respecto de las diferencias temporarias generadas por el pasivo por reconocimiento de la pérdida, si esta no será deducible en un futuro, entonces no genera impuesto diferido, del mismo modo si el ingreso por recuperación del siniestro por parte de la aseguradora (cuenta por cobrar estimada) tampoco tiene efectos fiscales futuros, entonces no se procederá a reconocer un impuesto diferido en dicha operación.

Por tal razón es la entidad elaboradora de la información financiera quien evalúe los efectos fiscales futuros.

¿Como resultado de la no deducibilidad del gasto registrado, es pertinente el registro de impuesto diferido débito?

Como se menciona en la Respuesta anterior, el reconocimiento débito o crédito del impuesto diferido obedece a la existencia de diferencias temporarias, por lo anterior, es pertinente realizar el reconocimiento del gasto por impuesto correspondiente al año 2018.

(...)



Impuesto diferido – omisión en el ESFA

Concepto	Pregunta
2018-0983	<p><i>Muy respetuosamente les agradezco me aclaren las siguientes dudas:</i></p> <p><i>¿Cuál es el procedimiento a seguir si en el balance de apertura se generaron diferencias temporales entre la información contable y la fiscal, pero no se calculó el impuesto diferido?</i></p> <p><i>¿Cuáles serían los registros que habría que hacer para subsanar esta inconsistencia teniendo en cuenta que nos encontramos en el año 2018?</i></p>

Respuesta

(...) ¿Cuál es el procedimiento a seguir si en el balance de apertura se generaron diferencias temporarias⁸⁶ entre la información contable y la fiscal, pero no se calculó el impuesto diferido?

¿Cuáles serían los registros que habría que hacer para subsanar esta inconsistencia teniendo en cuenta que nos encontramos en el año 2018?

En el caso planteado por parte del consultante se observa que no se aplicó un requerimiento establecido en los marcos de información financiera respecto del reconocimiento y medición del impuesto diferido, a pesar de la existencia de diferencias temporarias imponibles, lo anterior constituye un error contable, el cual debe ser subsanado de acuerdo con los párrafos 10.19 y siguientes de la sección 10 de la NIIF para las PYMES.

Cuando se trate de un error contable (en este caso respecto de la medición del impuesto diferido), se debe observar si dicho error es material o es inmaterial.

Si se trata de un error inmaterial el error se puede corregir en el periodo actual contra un gasto (ingreso) relacionado con el impuesto a las ganancias; pero si se trata de un error material se debe realizar una reexpresión retroactiva de las

cifras comparativas en los estados financieros tal como lo menciona la sección 10 de la NIIF para las PYMES (tomado del concepto 2018-0167 emitido por parte del CTCP).

En el periodo en el que se advierte el error contable se deben reexpresar las cifras comparativas de los estados financieros y se deben realizar las revelaciones correspondientes (véase párrafos 10.19 a 10.23 de la NIIF para las PYMES, (...)).

La reexpresión de estados financieros, consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca (tomado del párrafo 5° de la NIC 8, (...)).

En el concepto 2018-0167, (...), puede observarse un ejemplo en el cual se ilustra la forma como debe realizarse el registro contable de un error contable cuando se considera material y cuando se considera inmaterial.

Los párrafos de la NIIF para las PYMES relacionado con los errores contables se presentan a continuación:

TEMA	GRUPO 2 NIIF para las PYMES SECCIÓN 10
Qué es un error	10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

⁸⁶ Aunque la consultante utiliza el término diferencias “temporales”, se ha modificado para expresarse en línea con

las Normas de Información Financiera (NIF) que utiliza la expresión “temporarias”.



TEMA	GRUPO 2 NIIF para las PYMES SECCIÓN 10
	<p>(a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse; y</p> <p>(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.</p> <p>10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.</p>
<p>Cómo se corrigen los errores materiales</p>	<p>10.21 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:</p> <p>(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o</p> <p>(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.</p>
<p>Limitaciones a la corrección de errores</p>	<p>10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).</p>

(...)

Impuesto diferido generado por ingresos reconocidos

Concepto	Pregunta
2018-0943	<p><i>“(…) respecto al impuesto diferido en los ingresos por grado de avance.</i></p> <p><i>Para una empresa que presta servicios en diciembre del año 1 reconoce un ingreso por grado de avance, fiscalmente no se ha facturado por ende no se ha reconocido, este se reconocerá en el mayo del año 2.</i></p> <p><i>La contrapartida del ingreso sería la cuenta por cobrar que generaría una diferencia temporaria que a su vez genera un impuesto diferido debido a que bajo el parámetro fiscal aún no he facturado y por ende no tendría cuenta por cobrar.</i></p> <p><i>¿Esa diferencia por grado de avance sería considerada temporaria o temporal? ¿Genera o no impuesto diferido?”</i></p>

Respuesta

(…) el párrafo 29.8 de la Norma NIIF para las PYMES establece que se debe reconocer un impuesto diferido cuando:

“29.8 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados.

Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan “diferencias temporarias”), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.”

De otra parte, los párrafos 47, 59 y 60 de la NIC 12 indica la forma de medición de los impuestos diferidos, estableciendo:

“47 Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas impositivas que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo de presentación hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas, terminado el proceso de aprobación.”

59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia (pérdida) fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior:

- a) *los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los periodos a los que corresponden, y se*

computen en la ganancia contable según la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición o la NIIF 9 Instrumentos Financieros, según corresponda, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y (…)”.

En conclusión, el impuesto diferido puede ser de naturaleza activa o pasiva, y se origina cuando el valor en libros de los activos y/o pasivos reconocido conforme al marco técnico normativo que aplique la entidad, es diferente a la base fiscal utilizada. Dicho impuesto diferido, se reconocerá en el período contable a que corresponda la diferencia temporaria.

Por ello, si la partida genera diferencias que se revierten en periodos futuros esto permite concluir que se trata de una diferencia temporaria imponible (ver Art. 15 de la NIC 12) que da lugar al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido.

No obstante, lo anterior, se deberá establecer si el tratamiento fiscal para el caso descrito en su consulta difiere de lo requerido en materia contable.

En caso de que el reconocimiento para efectos contables sea la base para el reconocimiento fiscal, no se generaría una diferencia temporaria imponible y el ingreso reconocido con fundamento en el método de grado de avance generará los mismos efectos contables y fiscales. (…)



Impuesto social

Concepto	Pregunta
2018-0792	<i>“(…) Tengo un cliente que es una escuela de capacitación de vigilancia y compra municiones, por la cual se debe pagar un recaudo impuesto social.</i>

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para PYMES.

El numeral 13.6 acerca de los Costos de Adquisición, compilado en el Anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, establece:

“Costos de adquisición

13.6 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de

importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.”

Así las cosas, dando Respuesta a la pregunta planteada, en nuestra opinión, el valor correspondiente al pago del Impuesto Social se tomará como un mayor valor del bien, el cual podrá consumirse como un inventario propio de la actividad desarrollada por la organización. (…)



Incompatibilidades para un contador

Concepto	Pregunta
2018-0775	<i>¿Qué incompatibilidad existe de orden legal, moral o ético, para un contador público que desempeña las actividades de director financiero de una empresa y al mismo tiempo ejerce el cargo de Contador de la misma?</i>

Respuesta

(...) En la Ley 43 de 1990 no existe un impedimento expreso para que un contador público sea el contador y al mismo tiempo el director financiero de la misma entidad, situación diferente sería si pretende avalar con su firma los estados financieros en calidad de Revisor Fiscal debido a que el artículo 50 de la Ley 43 de 1990 lo prohíbe expresamente.

El contador que actúa también como director financiero de la entidad, debe observar las normas éticas que rigen la profesión (Ley 43 de 1990 Artículos 35 al 40, y el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 (...)⁸⁷) que expresan lo siguiente:

- La profesión contable se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en interés público.

En consecuencia la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja⁸⁸.

- El profesional de la contabilidad cumplirá los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional⁸⁹.

- La objetividad representa imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción del contador público (incluye la certificación de estados financieros⁹⁰);

- Cuando se realice cualquier servicio profesional (incluida la elaboración y certificación de información financiera) el contador público deberá identificar si existen amenazas en relación con la objetividad (por tener intereses o relaciones con la entidad o sus administradores⁹¹).

- Ante la existencia de una amenaza en relación con la objetividad, el contador debe aplicar una salvaguarda para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable. Dentro de las salvaguardas se incluyen:

1- retirarse del cargo de contador,

2- poner fin a la relación financiera o empresarial que origina dicha amenaza,

3- comentar la situación entre los órganos de administración de la entidad (entre otras)⁹².

Las amenazas que pueden presentarse para un contador público que elabora información financiera y la certifica pueden corresponder con las siguientes⁹³:

⁸⁷ Se denomina Código de Ética para profesionales de la contabilidad, en especial la parte C trata el tema de profesionales de contabilidad en la empresa.

⁸⁸ Párrafo 100.1 del Código de ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

⁸⁹ Párrafo 100.5 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁹⁰ Artículo 37.2 de la Ley 43 de 1990, Objetividad.

⁹¹ Párrafo 280.1 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁹² Párrafo 280.4 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁹³ Tomado del párrafo 300.7 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.



Amenazas	Comentario
<i>Interés propio</i>	<p><i>Tener un préstamo con la entidad para la que trabaja.</i></p> <p><i>Participar en acuerdos de remuneración que contienen incentivos ofrecidos por la entidad para la que trabaja.</i></p> <p><i>Utilización inadecuada de activos de la empresa con fines personales.</i></p> <p><i>Preocupaciones en relación con la seguridad en el empleo.</i></p> <p><i>Presiones comerciales recibidas desde fuera de la entidad para la que trabaja⁹⁴.</i></p>
<i>Autorrevisión</i>	<p><i>Que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de una actividad o servicio prestados con anterioridad por el mismo a la entidad, y que se va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de una actividad o de un servicio actual⁹⁵.</i></p>
<i>Abogacía</i>	<p><i>Que el profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad⁹⁶.</i></p>
<i>Familiaridad</i>	<p><i>Ser responsable de la información financiera de la entidad para la que trabaja cuando un miembro de su familia inmediata o un familiar próximo, que trabajan para la entidad, toman las decisiones que afectan a la información financiera de la entidad.</i></p> <p><i>Relación prolongada con contactos en el mundo de los negocios que influyen en decisiones empresariales.</i></p> <p><i>Aceptar regalos o trato preferente, salvo que el valor sea insignificante e intrascendente⁹⁷.</i></p>
<i>Intimidación</i>	<p><i>Amenaza de despido o de sustitución del profesional de la contabilidad en la empresa o de un miembro de su familia inmediata o de un familiar próximo debido a un desacuerdo sobre la aplicación de un principio contable o sobre la forma en la que se presenta la información financiera.</i></p> <p><i>Una personalidad dominante que intenta influir en el proceso de toma de decisiones, por ejemplo con respecto al otorgamiento de contratos o a la aplicación de un principio contable⁹⁸.</i></p>

(...)

⁹⁴ Tomado del párrafo 300.8 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁹⁵ Adaptado del párrafo 100.12 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁹⁶ Tomado del párrafo 100.12 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁹⁷ Tomado del párrafo 300.11 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁹⁸ Tomado del párrafo 300.12 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.



Informe – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0140	<p><i>“(...) Fui Revisor Fiscal de una Caja de Compensación, realicé impugnación a decisiones de la Asamblea General, mientras la Supersubsidio expidió la Resolución de aprobación de decisiones que fue en enero de 2018, debo firmar y dictaminar los EF de 2017, citaron Asamblea General para Marzo de 2018, ya fue posesionado el nuevo RF de la Caja, mi pregunta ¿quién debe presentar el Informe y Dictamen de Revisoría Fiscal de 2017 en la Asamblea General de 2018?</i></p> <p><i>En la Asamblea de 2017 se presentaron una serie de irregularidades, como RF saliente podría dejar un informe a la Asamblea sobre lo actuado en la Impugnación y la decisión (...) de la Supersubsidio (...)”</i></p>

Respuesta

(...) En primer término, debemos aclarar que habiéndose emitido los Decretos que ponen en vigencia los estándares de aseguramiento de la información financiera en Colombia, los Contadores Públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015. Así mismo, el citado anexo, será de aplicación obligatoria por los Revisores Fiscales que presten sus servicios a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (smlmv) de activos o más de 200 trabajadores.

Dando Respuesta a su primera pregunta, en nuestra opinión, la responsabilidad acerca de la presentación y firma del dictamen correspondiente a la vigencia 2017, recaerá sobre el Revisor Fiscal nombrado para dicha vigencia, ya que el propósito de su nombramiento es emitir una opinión, ajustada a los diferentes tipos de informe según están definidos en el Anexo No. 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015.

De igual manera, invitamos al peticionario a consultar los numerales 16 y 17 de la Norma

Internacional de Auditoría 700, contenida en el anexo técnico No. 4 del Decreto Único 2420 de 2015, acerca de los tipos de opinión, y que de manera textual, establecen:

“Tipos de Opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (...).”

En cuanto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, es responsabilidad del Revisor Fiscal dejar plasmado en la opinión correspondiente al periodo por el cual fue designado, el resultado de su labor, así como los puntos más relevantes asociados a los enfoques bajo los cuales se basó su revisión y que se encuentran asociados a los términos de los Artículos 208 y 209 del Código de Comercio, los cuales enuncian: (...)



Ingresos - bienes no entregados y facturados

Concepto	Pregunta
2018-2072	<p><i>“Un laboratorio perteneciente al grupo 2 NIIF para Pymes y que debe aplicar el marco normativo para preparar información financiera: (...) sección 23 de Ingresos, y teniendo en cuenta su apéndice de esta misma sección,</i></p> <p><i>¿Puede reconocer el ingreso de actividades ordinarias sin haber entregado los bienes al comprador de acuerdo con la siguiente situación?</i></p> <p><i>Según explicación de una de las contadoras de la copropiedad, la JCC en una de las orientaciones profesionales dispuso que el contador tiene facultades para registrar contablemente el valor de los pagos según lo dispone la Ley 43 de 1990.</i></p> <p><i>Este argumento riñe con las disposiciones relacionadas con la aplicación de las normas relacionadas con la obligación de la copropiedad de ajustarse a los requerimientos del grupo 3 para PYMES, de que trata el Artículo 2° de la Ley 1314 de 2009, y sus decretos que la modifican y complementan.</i></p> <p><i>En todo caso y en mi opinión, el registro contable no puede ser contrario a la voluntad del copropietario, que es quién dispone de valores cancela y a qué concepto deben ser aplicados.</i></p>

Respuesta

(...) Tratándose del reconocimiento de ingresos antes de la entrega de los bienes, el apéndice de la sección 23 de la norma NIIF para las Pymes establece situaciones en las cuales puede ser posible reconocer el ingreso, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento.

Los marcos de información financiera también establecen la obligación de efectuar revelaciones sobre los principales juicios realizados por los responsables de los estados financieros al preparar y presentar los estados financieros, entre los cuales podrían incluirse situaciones relacionadas con el reconocimiento de ingresos.

La revelación de juicios y estimaciones, así como sobre las políticas contables es un elemento de alta relevancia para que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar la situación financiera, el rendimiento y capacidad de una entidad para generar flujos de efectivo futuros.

También podría ser pertinente revisar algunas referencias de la NIIF 15 que se refieren a temas similares, lo cual podría ayudar a la realización de los juicios que debe realizar el responsable de los estados financieros. Los párrafos B79 al B 82, de la guía de la NIIF 15, se refieren a los acuerdos de entrega posterior a la facturación:

“Acuerdos de entrega posterior a la facturación [Referencia: ejemplo 63, Ejemplos Ilustrativos]

B79 Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente por un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad realice un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de producción del cliente.

B80 Una entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de desempeño de transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese producto (véase el párrafo 38). Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de los términos del contrato (incluyendo las condiciones de entrega y envío).

Sin embargo, para algunos contratos, un cliente puede obtener el control de un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de una entidad. En ese caso, el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al cliente sobre el activo de éste.

B81 Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 38, para que un cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a



la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

- a. la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal
- b. (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo);
- c. el producto debe estar identificado por separado como que pertenece al cliente;
- d. el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente; y
- e. la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.

B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.”

En conclusión, para el reconocimiento de los ingresos por venta de los bienes se considerarán

los requerimientos contenidos en el marco técnico que sea aplicado por la entidad, ello sin perjuicio de considerar la jerarquía normativa que está prevista en la sección 10 de la NIIF para Pymes.

Se deberá tener en cuenta que cualquier decisión que se tome respecto de las políticas contables, estimaciones y juicios relacionados con los estados financieros, si ella representa una partida material que podría afectar las decisiones que toman los usuarios, en las notas a los estados financieros se deberán efectuar las revelaciones necesarias para que los usuarios comprendan el efecto que tal decisión tiene en la situación financiera, desempeño o rendimiento y capacidad futura de la entidad para generar flujos de efectivo.

De no hacerlo, los estados financieros no cumplirían su objetivo, y ello podría derivar en errores en las decisiones tomadas por los usuarios. (...)



Ingresos - operaciones y negocios conjuntos

Concepto	Pregunta
2018-1085	<p>(...) Una (...) constructora tiene registrado en su contabilidad un ingreso que carece de soporte físico que respalde la transacción, debido a que al inicio de la relación comercial entre dos constructoras que se unieron para el desarrollo de un proyecto inmobiliario, se acordó verbalmente que la sociedad responsable de la construcción recibiría el pago de una suma fija independientemente del resultado final del proyecto (...).</p> <p><u>Situaciones objeto de análisis</u></p> <p>Dos (2) compañías del sector de la construcción acordaron las siguientes transacciones comerciales, con la finalidad de desarrollar un proyecto inmobiliario:</p> <p><u>Convenio verbal de un Negocio Conjunto entre dos (2) compañías constructoras</u></p> <p>De manera verbal, se pactó un Negocio Conjunto, es decir, no se elaboró contrato escrito, con el objeto de desarrollar un proyecto inmobiliario, a ejecutarse en tres (3) etapas a saber: Construcción, Administración y Ventas. La empresa "A", en donde me desempeño como Revisor Fiscal, efectuó un aporte inicial al proyecto, mediante el cual obtuvo una participación del cuatro por ciento (4%), y además, de mutuo acuerdo entre las partes, se le responsabilizó de la construcción. (...)</p> <p><u>Contrato de Administración Delegada</u></p> <p>Adicionalmente, las dos (2) compañías constructoras celebraron un contrato escrito, en el cual se acordó que la sociedad "A", ejecutara la construcción del proyecto inmobiliario, bajo la modalidad de Administración Delegada. (...).</p> <p><u>Ingreso adicional al Negocio Conjunto y el Contrato de Administración Delegada</u></p> <p>Desde el inicio de la relación comercial para el desarrollo de este proyecto inmobiliario, las partes acordaron verbalmente que la compañía "A", responsable de la construcción del proyecto, recibiría el pago de una suma fija independientemente del resultado final del proyecto.</p> <p>A la fecha de elaboración de este documento, la compañía "A" tiene registrado en su contabilidad un ingreso que carece de soporte físico que respalde la transacción, debido a que la administración asegura que: "Se ha ganado el derecho de reconocerlo y cobrarlo, y que la contraparte ha aceptado desde el comienzo de la relación comercial, dicho pago".</p> <p><u>Objeto de la consulta</u></p> <p>(...) ¿Tiene validez que en la sociedad "A", se haya registrado en la contabilidad el ingreso descrito en el numeral 1.3, bajo la premisa de que la administración asegura que se ha ganado el derecho de reconocerlo y cobrarlo, aunque no se tenga claridad sobre cuál será el concepto y el momento en que se va a facturar?</p> <p>¿Cuál sería el soporte idóneo que se debe anexar al comprobante de contabilidad procesada bajo las NIF, con el que se registró el ingreso, debido a que la facturación se elaborará en períodos fiscales subsiguientes?</p> <p>Sería apropiado de mi parte, no aceptar el asiento contable del ingreso, sin soporte físico que lo respalde, por cuanto no existe un contrato o acuerdo escrito que lo sustente, pero la administración argumenta que ya se ha ganado el derecho a reconocerlo contablemente y en el futuro cobrar esta partida, en razón a lo convenido verbalmente con la contraparte?</p>



Concepto	Pregunta
	<i>¿De insistir la administración de la sociedad “A”, en su posición de no revertir el asiento antes descrito, se debería informar esta situación, tanto en las revelaciones de las Notas a los Estados Financieros, como en el Informe de Gestión?</i>

Respuesta

(...) las dos empresas constructoras deberán establecer la esencia de la operación, y determinar si se trata de lo siguiente:

- Que se trate de una operación conjunta bajo el alcance de la NIIF 11; o
- Que se trate de un contrato de prestación de servicios bajo el alcance de la NIIF 15.

En caso de tratarse de una operación conjunta (conclusión a la que se llega cuando no existe un vehículo a través del cual se ejecute el acuerdo), los partícipes (operadores conjuntos) reconocerán en relación con su participación lo siguiente⁹⁹:

- a) sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;*
- b) sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;*
- c) sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;*
- d) su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y*
- e) sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente”.*

Una operación conjunta ocurre cuando los partícipes, a través de un acuerdo contractual controlan conjuntamente el acuerdo, y las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo (ver párrafo 15 de la NIIF 11).

Si uno de los partícipes tiene un valor asegurado a recibir, entonces no se trataría de un negocio conjunto, sino más bien de un contrato de prestación de servicios con a la entidad a la que se le garantiza un valor fijo en el negocio.

En caso de tratarse de un contrato con clientes, de conformidad con la NIIF 15, que ocurriría cuando el constructor tiene un valor pactado en

la negociación y no se encuentra sujeto a los riesgos de la operación relacionada con las ventas de los inmuebles construidos, la entidad reconocerá los ingresos teniendo en cuenta que la obligación de desempeño se puede transferir en un momento determinado o en la medida que el cliente obtiene el control de ese activo (a lo largo del tiempo).

La obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo, de conformidad con los párrafos 35 y siguientes de la NIIF 15, cuando el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (trabajo en curso) que el cliente controla en la medida que se crea o mejora.

Normalmente un contrato de construcción con valor pactado cumple la con la definición de *“la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo”*, y el ingreso se puede reconocer en la medida que el trabajo se realiza.

En conclusión podríamos indicar que el reconocimiento de los ingresos se realiza dependiendo si la relación entre las dos empresas constructoras se trata de una operación conjunta o si se trata de un contrato con un cliente.

Respecto del soporte para realizar dicho registro contable, el soporte más adecuado es el contrato suscrito entre las partes, el cual difícilmente sería de forma verbal. Sin embargo, un acuerdo suscrito entre ambas constructoras, un memorando de entendimiento, o una orden de servicios, constituyen un soporte adecuado para realizar su registro contable.

Cuando no existen soportes contables, podría constituirse una infracción a los requisitos que deben cumplirse respecto de los libros de contabilidad, y ello podría tener un efecto material en los estados financieros.

El reconocimiento de una transacción sin el debido soporte puede afectar el cumplimiento de los objetivos de los estados financieros, esto es

⁹⁹ Tomado del párrafo 20 de la NIIF 11



la evaluación por parte de los usuarios de la situación financiera, el rendimiento o desempeño, la capacidad flujos de efectivo, y la evaluación de la forma en que se han gestionado los recursos de la entidad.

La verificabilidad de la información financiera constituye una característica cualitativa de mejora (ver marco conceptual versión 2018, párrafos 2.30 a 2.32) y en el marco conceptual se establece lo siguiente:

(...)

“La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes y diferentes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes, junto con las probabilidades correspondientes”.



Ingresos - baja en cuentas de pasivos

Concepto	Pregunta
2018-0291	<i>Se tiene un leasing operativo, se incurrió en mora, tras estar la cuenta en el abogado se llegó a un acuerdo de pago donde contablemente, quedó un valor pendiente por pagar, leasing nunca allegó acta de liquidación o copia del acuerdo de pago, se realizaron las consignaciones según lo indicó leasing, y leasing, emitió un certificado donde hace constar que ya no se tiene cartera o deuda pendiente; pero contablemente aún se tiene un saldo, y lógicamente se debe hacer la reclasificación, en mi opinión creo esa diferencia debería llevarse a la cuenta de otros ingresos, pero me han dicho que contablemente no lo puedo manejar de esa manera porque el dinero en físico nunca lo recibió la persona natural, que a propósito es obligada a llevar contabilidad. (...)</i>

Respuesta

(...) si la entidad recibió por parte de la entidad financiera un certificado donde se le informa que han quedado a paz y salvo, más sin embargo, en la información financiera de la entidad existen saldos por pagar por dicho concepto, el saldo del pasivo cumple los requisitos para la baja en cuentas (el pasivo financiero fue extinguido), y en ese orden de ideas se debe reconocer como un ingreso en el resultado del periodo.

Para sustentar lo anterior, los requisitos para dar de baja un pasivo financiero se enuncian en los párrafos 11.36 al 11.38 de la NIIF para las PYMES, entre los cuales encontramos lo siguiente:

11.36 Una entidad solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) cuando se haya extinguido—esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.

11.38 La entidad reconocerá en los resultados cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte de un pasivo financiero) cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido que sea diferente del efectivo o del pasivo asumido.

Respecto de la clasificación en el estado de resultados, como un ingreso de actividades ordinarias, otros ingresos, o como una ganancia, la NIIF para las PYMES los define en el glosario de términos, de la siguiente manera:

- Ingreso de actividades ordinarias, entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad (...),

(venta de bienes y servicios, honorarios, intereses, arrendamientos, dividendos y explotación de intangibles)

- Ganancias, incrementos en beneficios económicos que cumplen la definición de ingreso pero no son ingresos (venta de activos no corrientes, variaciones de valor razonable).
- Otros ingresos, no se encuentra la definición expresa en las NIIF.

De tal manera que de conformidad con la clasificación anterior, el ingreso por baja en cuentas en pasivos financieros puede corresponder con la definición de ganancias establecidas por parte del glosario de la NIIF para las PYMES.

De acuerdo con lo anterior, el párrafo 4.31 del marco conceptual (...) menciona:

“cuando las ganancias se reconocen en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que su conocimiento es útil para los propósitos de la toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas”.

En conclusión, la entidad debe clasificar el ingreso resultante de la baja en cuentas de pasivos financieros, como un ingreso, el cual no corresponde con la definición de ingresos de actividades ordinarias y se recomienda presentarlas en un rubro diferente, bien sea como ganancias o como otros ingresos, de acuerdo con los criterios establecidos por la entidad. (...)



Ingresos - venta de vehículos

Concepto	Pregunta
2018-1055	<p><i>“En un concesionario de venta de automóviles nuevos, ha surgido la siguiente inquietud respecto del registro contable de las ventas.</i></p> <p><i>Un cliente compra un vehículo y cuando se ha recibido el valor correspondiente se hace la factura de venta, con el fin de llevarla al SIM y obtener la matrícula respectiva. Normalmente, este trámite puede durar varios días y por lo tanto cuando se hacen ventas al final del mes, algunos vehículos no se alcanzan a entregar en el mismo mes de la factura, debido a que no ha llegado la tarjeta de propiedad u por lo tanto la entrega del vehículo queda para los primeros días del mes siguiente.</i></p> <p><i>(...) Por lo anterior, les agradezco informarnos si existe alguna posibilidad o alternativa contable que nos permita registrar la venta de los vehículos facturados y pendientes de entregar, en el mismo mes de la fecha de la factura.</i></p> <p><i>Información adicional:</i></p> <p><i>Los vehículos si son apartados por los clientes y mientras se hacen los trámites ante el SIM, estos no se pueden vender a terceros. Los vehículos se encuentran registrados en la cuenta de inventarios. La entidad se acogió al marco técnico normativo del Grupo 1, es decir, estamos aplicando NIIF plenas”</i></p>

Respuesta

(...) Los párrafos 9 a 45 de la NIIF 15, que reemplazó la anterior NIC 18, establece los criterios para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, los cuales deben ser aplicados por una entidad clasificada en el Grupo 1 a partir del 1 de enero de 2018. (...)

Algunos extractos de esta norma indican lo siguiente:

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y
- es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a

cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.

El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52)” (...)

“Identificación de las obligaciones de desempeño

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una Obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).” (...)

“Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere



cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

32 Para cada obligación de desempeño identificada de acuerdo con los párrafos 22 a 30, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado (de acuerdo con el párrafo 38). Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado" (...)

De acuerdo con lo anterior, es necesario que se revise la fuente de información de la cual fueron extractados los requisitos para el reconocimiento de los ingresos incorporados en la consulta, y que la entidad con fundamento en los hechos y circunstancias, determine si la venta de los vehículos debe ser reconocida en el momento de recibir el pago o en la fecha de entrega del vehículo.

Algunos de los elementos descritos en la consulta podrían llevar a concluir que el reconocimiento de los ingresos debe darse en el momento en que se recibe el pago, aun cuando este es un asunto que debe ser definido por los responsables de los estados financieros, conforme a los requerimientos del marco técnico que haya sido aplicado por la entidad. (...)

Para terminar le recomendamos revisar los párrafos B79 a B82 de la guía de aplicación de la NIIF 15, (...):

“Acuerdos de entrega posterior a la facturación

B79 Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente por un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad realice un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de producción del cliente.

B80 Una entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de desempeño de transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese producto (véase el párrafo 38). Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de los términos del contrato (incluyendo las condiciones de entrega y envío).

Sin embargo, para algunos contratos, un cliente puede obtener el control de un producto, aun

cuando dicho producto permanezca en posesión física de una entidad.

En ese caso, el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al cliente sobre el activo de éste. (añadido propio)

B81 Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 38, para que un cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

- a. la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal*
- b. (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo);*
- c. el producto debe estar identificado por separado como que pertenece al cliente;*
- d. el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente; y*
- e. la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.*

B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.”

(...) Algunos de los elementos descritos en la consulta podrían llevar a concluir que estos criterios se cumplen en el momento en que se realiza el pago por parte del cliente y el vehículo se separa de los demás mientras los trámites legales son surtidos, en este caso la entidad podría reconocer los ingresos por venta de bienes, pero de igual manera, cuando sea material, deberá reconocer las obligaciones de desempeño no satisfechas como un pasivo. Lo anterior es un asunto que depende de los hechos y circunstancias, y que deberá ser definido por los responsables de los estados financieros de la entidad.

Cuando se considere pertinente se efectuarán las revelaciones necesarias sobre los principales juicios y estimaciones realizados por la administración en relación con el reconocimiento de los ingresos, conforme a lo establecido en los marcos técnicos. (...)



Ingresos - comisión en ventas

Concepto	Pregunta
2018-0830	<p>1. Solicito amablemente emitir un concepto sobre el manejo contable que se le debe dar al modelo de ventas Dropshipping, el cual consiste en realizar ventas online (App o página Web), que permite al cliente comprar los productos en estos canales, pero como vendedores directos aún no adquirimos el producto que se va a vender, es decir se vende sin haber comprado la mercancía. Nótese que se trabaja con un margen ya que el precio de compra es pactado con un proveedor para poder determinar mi margen de ganancia, con lo anteriormente expuesto tenemos las siguientes inquietudes.</p> <p>¿Cuál es el tratamiento contable correcto de estos inventarios, ya que no se dispone de ellos y los despachos los realiza directamente la bodega del proveedor o fabricante?</p> <p>¿Cuál es el tratamiento contable del “costo de la mercancía”, si se tiene presente los bienes vendidos no han hecho tránsito por mi inventario?</p> <p>Solicitamos (...) emitir un concepto acerca del tratamiento contable que se le debe dar a las mercancías que se encuentran en un establecimiento de comercio bajo el modelo de consignación, teniendo presente que con el proveedor (propietario de la mercancía) se realizarían cortes periódicos para facturar lo que realmente se ha vendido en el establecimiento de comercio.</p> <p>(...) ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe dar para controlar las mercancías que dispongo en físico en un establecimiento de comercio, pero son dejadas por el proveedor en calidad de consignación?; teniendo en cuenta que dichas mercancías no son de propiedad del establecimiento de comercio, y de acuerdo al contrato que se firme, no se es responsable de la merma o pérdida de la misma”</p>

Respuesta

(...) para el caso planteado por el peticionario, pueden presentarse dos situaciones, a saber:

a) La entidad solamente actúa en calidad de agente y obtiene un ingreso por comisión o intermediación.

En cuyo caso, sólo debe reconocer como ingresos los valores correspondientes a las entradas que constituyan beneficios económicos para la entidad, lo que implica que son valores sobre los que la entidad puede efectuar una gestión directa y disponer de los recursos.

Los demás dineros recaudados que tienen obligación de reembolso a un tercero corresponden a un pasivo, debido a que la entidad realiza una labor de intermediación por la

En el momento de la venta por internet.

que devenga sólo una participación según la información suministrada por el consultante (ver párrafo 23.4 de la NIIF para las PYMES).

(...) puede ampliar la información sobre este tema en los Conceptos 2014-0219, 2015-0025, 2015-0217, 2016-0005 y 2017-0253, (...).

Para una mejor comprensión, ilustramos con un ejemplo las respuestas:

La Entidad A vende un bien por valor de \$1.000.000 y tiene un contrato con un Proveedor B quien cobra una comisión de intermediación del 20% (Margen) sobre el valor facturado.

Los registros contables serían:

Concepto	Debe	Haber
Ingresos recibidos por anticipado		1.000.000
Efectivo y equivalentes	1.000.000	
Sumas Iguales	1.000.000	1.000.000



En el momento del reconocimiento del ingreso.

Concepto	Debe	Haber
Ingreso Comisiones		200.000
Ingresos Recibidos por anticipado	1.000.000	
Ingresos recibidos para terceros		800.000
Sumas Iguales	1.000.000	1.000.000

La entidad adquiere y vende el producto.

Para este caso, la entidad si asume el riesgo en la venta de la mercancía, situación en la que se reconocería tanto el ingreso como el costo de venta.

Así las cosas, en el momento en que el cliente realiza primero el pago, junto con su pedido, para la entidad no se cumplen con los criterios de

reconocimiento del ingreso normado en la Sección 23 de la NIIF para las PYMES, sólo reconoce un anticipo recibido de clientes.

Una vez, estén aplicados los conceptos y se entienda realizado el ingreso, se debe proceder de conformidad con el correspondiente registro, así:

Concepto	Debe	Haber
Anticipo de clientes		1.000.000
Efectivo y equivalentes	1.000.000	
Sumas Iguales	1.000.000	1.000.000

En el momento de la compra del inventario

Concepto	Debe	Haber
Cuentas por pagar		780.000
Inventarios	780.000	
Sumas Iguales	780.000	780.000

En el momento del reconocimiento del ingreso.

Concepto	Debe	Haber
Ingreso por actividades ordinarias		1.000.000
Anticipos de clientes	1.000.000	
Sumas Iguales	1.000.000	1.000.000

Concepto	Debe	Haber
Inventarios		780.000
Costo de ventas	780.000	
Sumas Iguales	780.000	780.000



Ingresos - método de avance

Concepto	Pregunta
2018-0109	<p><i>Nuestra empresa pertenece al Grupo 2, NIIF para PYMES; (...) nuestros ingresos por actividades ordinarias se asimilan a ingresos recibidos por contratos de construcción, siendo nuestra empresa la contratista, toda vez, que nuestro objeto social es la fabricación de muebles exclusivos y diseñados con las especificaciones requeridas por el cliente; por ejemplo: mobiliario para auditorios. (...)</i></p> <p><i>¿La fabricación de muebles formalizada mediante contratos de fabricación entre el cliente y nuestra empresa, se encuentra dentro del alcance de la sección 23.17 Contratos de Construcción?</i></p> <p><i>De acuerdo con la sección 23 párrafo 23.21; ¿podemos reconocer los ingresos objeto de los contratos de fabricación de muebles por el método del porcentaje de terminación al cierre del período contable?</i></p> <p><i>Debido a que no podemos formalizar el avance del contrato con una factura de venta al cierre del período contable, puesto que ésta siempre se emite al final del contrato, ¿de qué forma se pueden causar los impuestos (IVA, ICA, RENTA) generados con los ingresos reconocidos con el porcentaje de terminación del contrato? o ¿no existe obligación de reconocer este impuesto al cierre del ejercicio?</i></p>

Respuesta

(...) ¿La fabricación de muebles formalizada mediante contratos de fabricación entre el cliente y nuestra empresa, se encuentra dentro del alcance de la sección 23.17 contratos de construcción?

La diferencia entre reconocer un contrato con un cliente, como un ingreso de actividades ordinarias por venta de bienes o un ingreso de actividades ordinarias por prestación de servicios (incluidos los asimilables a contratos de construcción) encuentra su fundamento en los párrafos 23A.14 y 23A.15 de las NIIF para las PYMES (ejemplo 12 Acuerdos para la construcción de inmuebles), que menciona lo siguiente:

“Una entidad que emprenda la construcción de inmuebles, directamente o a través de subcontratistas, y que realice un acuerdo con uno o varios compradores antes de terminar la construcción, contabilizará el acuerdo como una venta de servicios usando el método del porcentaje de terminación solo si:

(a) el comprador puede especificar los principales elementos estructurales del diseño del inmueble antes de que comience la construcción y/o puede especificar los principales cambios estructurales una vez que la construcción está en proceso (si ejerce o no esa capacidad); o

(b) el comprador adquiere y suministra materiales de construcción, y la entidad solo proporciona los servicios de construcción.

Si se requiere que la entidad proporcione servicios junto con los materiales de construcción para llevar a cabo su obligación contractual de entregar el inmueble al comprador, el acuerdo se contabilizará como una venta de bienes.co

En este caso, el comprador no obtendrá el control ni los riesgos y ventajas significativos de la propiedad de la obra en proceso en su estado actual a medida que la construcción progresa. En lugar de ello, la transferencia solo se producirá con la entrega del inmueble terminado al comprador”.

En conclusión, y teniendo en cuenta lo que se especifica en el párrafo anterior, un contrato de fabricación de muebles suscrito con un cliente, se asimila más a un contrato de venta de bienes, que a un contrato de prestación de servicios, lo anterior se debe a que la entidad debe incorporar servicios (mano de obra), junto con los materiales necesarios para su fabricación (madera o metales), con el objetivo de cumplir su obligación contractual de entregar el mueble al cliente, en este caso el cliente adquiere el control del activo en un momento determinado (cuando se entrega el bien) y no a través del tiempo.

De acuerdo con lo anterior, mientras se encuentre en el proceso de fabricación, la



entidad debe reconocer un inventario de productos en proceso, y el ingreso se reconocerá en el momento en que se cumplan las condiciones para la venta de bienes (ver párrafo 23.10 de la NIIF para las PYMES), con una contrapartida en un activo financiero (cuenta por cobrar por operaciones comerciales), así como su correspondiente costo de ventas con su correspondiente disminución de los inventarios.

Aun cuando se trata de una entidad del Grupo, el CTCP recomienda revisar los párrafos 35 a 37 y 38 de la NIIF 15, que se refieren a obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, y obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento, observar dichos párrafos, puede ayudar, junto con las estipulaciones contractuales a establecer si el ingreso puede medirse a lo largo del tiempo, o en un momento determinado del tiempo en que se cumplen las obligaciones de desempeño.

De acuerdo con la sección 23 párrafo 23.21; ¿podemos reconocer los ingresos objeto de

los contratos de fabricación de muebles por el método del porcentaje de terminación al cierre del período contable?

En concordancia con la respuesta al primer punto, el ingreso se reconocería en un momento de tiempo determinado por venta de bienes, siempre que se cumpla lo indicado en los párrafos 23.10 a 23.13 de la NIIF para las PYMES.

¿de qué forma se pueden causar los impuestos (IVA, ICA, RENTA) generados con los ingresos reconocidos con el porcentaje de terminación del contrato?

Los impuestos se deben reconocer de conformidad con las normas tributarias que rigen la materia, el CTCP no tiene facultad para responder cuando se realiza el hecho generador de dichos impuestos, por lo que le sugerimos consultar las normas tributarias al respecto. (...)



Ingresos - venta de cartera

Concepto	Pregunta
2018-1087	<p><i>“(...) Una Empresa realiza préstamos de consumo con recursos propios a personas naturales para la compra de vehículos de servicio público hasta por el 70% del valor del mismo, con un plazo de hasta 60 meses y una tasa fija del 2% mensual. De esto, se deriva un contrato de mutuo, un pagaré con carta de instrucciones, un contrato de prenda sin tenencia con cuantía garantizada y se le entrega al deudor un plan de pagos detallando el valor de las cuotas e intereses por el plazo indicado.</i></p> <p><i>Estas cuentas por cobrar, la empresa las tiene con la intención de posteriormente venderlas. Así, cuando exista un comprador, a este se le informa sobre la operación inicial y se celebra un contrato de compra venta de activos financieros en la que se le transfiere la totalidad de los derechos y obligaciones derivadas del contrato de mutuo. El valor de la venta del activo es siempre el valor en libros; en este contrato de compraventa se especifica el valor de la cuota que el comprador recibirá del deudor, y se le indica que de los intereses pactados solo le corresponderá el 50% (tasa del 1%) y que el diferencial, el otro 50% constituye la remuneración o utilidad a éxito de la empresa por el desarrollo de la gestión, es decir que solo(sic) se recibe si el deudor paga las cuotas pactadas, y no habrá lugar a ella si se prepaga el crédito o si se entra en procesos de cobro coactivo.</i></p> <p><i>¿A qué concepto se le relaciona este ingreso? Puede contabilizarse como rendimiento financiero sin que exista ya el activo contablemente? ¿Se tomaría como ingreso por utilidad en venta de otros activos? ¿Cuál sería la cuenta contable a utilizar?”</i></p>

RESPUESTA

(...) Como el consultante no especifica al grupo la cual pertenece, esta Respuesta se realizará tomando en consideración el grupo dos que debe aplicar las NIF para las PYMES.

Los primero que debe analizar el consultante es si, los criterios de baja en cuenta se han cumplido de conformidad con los párrafos 11.33 a 11.35. En este caso la norma menciona que se dará de baja la venta de cartera cuando:

“la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero”.

Si la entidad conserva los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, entonces no se considerará la baja de los activos (por ejemplo, si la entidad asume el riesgo de crédito de la cartera transferida), en ese caso los activos financieros se conservarán en la información financiera, y el valor recibido por se reconocerá como un pasivo financiero.

En este caso el diferencial de tasas constituirá un gasto financiero relacionado con la gestión de las cuentas por cobrar.

Si la entidad no conserva los riesgos y ventajas inherentes con la propiedad (por ejemplo si la entidad entrega el riesgo de crédito de la cartera transferida), pero la utilidad en la venta de cartera se encuentra sujeta a que esta se recaude, entonces no se reconocerá una ganancia por venta de cartera hasta que la incertidumbre respecto de su reconocimiento desaparezca.

En este caso el diferencial de tasa podría considerarse como un ingreso financiero relacionado con la gestión de cuentas por cobrar.

De todas maneras, el consultante debe observar la esencia de la operación, si se trata de una venta de cartera transfiriendo sustancialmente todos los riesgos y ventas asociadas con el riesgo de crédito, o si se trata de una operación de financiación.

Ahora bien, este Consejo en ocasiones anteriores se ha pronunciado sobre el tratamiento contable de la venta de cartera en los siguientes conceptos: 2015-064, 2015-704, 2015-910, 2015-1043, 2016-085, 2016-975, 2017-0038, (...).

¿A qué concepto se le relaciona este ingreso?



Este Consejo no puede determinar a qué tipo de ingreso corresponde, ya que depende del objeto social de la entidad, es decir, si corresponde a una entidad financiera será un ingreso ordinario, si es por concepto de rendimientos de un instrumento financiero de inversión, será un ingreso financiero.

Puede contabilizarse como rendimiento financiero sin que exista ya el activo contablemente?

El ingreso debe ser reconocido porque cumple con la definición del literal (a) del párrafo 2.23 de la NIIF para las PYMES, ahora bien, la existencia del activo o no, dependerá del tipo de venta de cartera y los riesgos asumidos y transferidos. Ver conceptos: 2015-0064, 2015-0704, 2015-0910, 2015-1043, 2016-0085, 2016-0975, 2017-0038, (...).

¿Se tomaría como ingreso por utilidad en venta de otros activos?

No corresponde a una utilidad en la venta de activo, ya que viene derivado de un préstamo otorgado.

¿Cuál sería la cuenta contable a utilizar?

Como se mencionó en el numeral 1, este Consejo no puede determinar una cuenta contable, adicionalmente, bajo los marcos técnicos normativos actuales no existen planes de cuentas.

Con respecto al Plan de cuentas nos permitimos señalar que el tema se encuentra resuelto en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2013-0320 (...)

Adicionalmente, el tema se encuentra desarrollado en la página 14 y 15 del Documento de Orientación Técnica 001. (...)



Ingresos - contrato de suministro de materiales

Concepto	Pregunta
2018-1103	<p>(...) Una entidad pública me ofrece adicionarme un contrato de suministro de materiales de construcción, pero que debo facturarle el 100% de dicha adición en esta vigencia 2018 para ellos poder realizar el registro presupuestal y la cuenta por pagar, la entrega de dichos materiales y el pago se realizaran en los primeros meses del 2019, es de aclarar que somos una persona jurídica régimen común.</p> <p>(...) ¿puedo facturarle el total de la adición y no hacer el devengo de dicho ingreso en esta vigencia 2018, amparado en lo establecido en la sección 23.10 de las NIIF para pymes y en lo preceptuado en el art 28 del estatuto tributario? toda vez que al no realizar todavía la entrega de la mercancía y no recibir el pago de la misma, se entiende por no realizado el hecho económico. por ende, tendré que ir reconociendo o realizando el devengo del ingreso en la medida en que vaya realizando la entrega de la mercancía en la vigencia 2019, lo cual si se consideraría como el momento en el cual se entiende realizado el hecho económico. (...)</p>

Respuesta

(...) En cuanto al enfoque contable, los párrafos 23.10 al 23.13 de la sección 23 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS, establecen:

“Venta de bienes

23.10 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

23.11 El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción.

En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. (...) En otros casos, la transferencia de los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad tendrá lugar en un momento diferente

del de la transferencia de la titularidad legal o del traspaso de la posesión de los bienes.

23.12 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos y recompensas significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones (...), son:

- (a) cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, que no cubierta por las condiciones normales de garantía;
- (b) cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes;
- (c) cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía; y
- (d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

23.13 Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando conserve la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. De forma similar, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando ofrezca una devolución si los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la entidad pueda estimar con fiabilidad las devoluciones. En estos casos, la entidad reconocerá una provisión



por devoluciones de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias. “

Así las cosas, en nuestra opinión, para reconocer el ingreso derivado del contrato de suministro de materiales, se deberán materializar todas las condiciones definidas en la normatividad antes citada.

En este caso podría tratarse de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo, salvo que se trate de una transacción

sobre la cual se reconocen todos los criterios de reconocimiento en la fecha del pago.

También es importante anotar, que la entidad pública con la que se realiza el contrato de suministro también debe aplicar un marco de información financiera que utiliza la base de causación o devengo, y los inventarios adquiridos es probable que también deban ser reconocidos en su contabilidad como un activo y no como un gasto. (...)



Ingresos - descuento en ventas

Concepto	Pregunta
2018-0028	<p>Atendiendo lo indicado en el párrafo 5 del Concepto 801-17 emitido por el CTCP respecto al reconocimiento de los descuentos por ventas como un menor valor del costo de venta, solicito su aclaración respecto a lo siguiente:</p> <p>El párrafo 5 del concepto indica:</p> <p>"Ahora bien, si se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en los marcos técnicos para la venta de bienes, y no se trata de un contrato de comisión, en el momento de la venta a terceros, el importe reconocido por la compañía "Y" disminuirá el costo de ventas registrando como <u>contrapartida una cuenta por cobrar por el monto correspondiente</u>" (el subrayado es mío).</p> <p>La inquietud respecto a la parte subrayada es la siguiente:</p> <p>¿Si se reconoce como contrapartida una cuenta por cobrar a la compañía "Y" y esta cancela esa cuenta con efectivo o equivalentes de efectivo, esto no representaría un ingreso para la compañía "X"?</p> <p>En este tipo de transacciones, donde los descuentos que se reconocen como menor costo de venta o menor valor del inventario, ¿no deberían ser procedentes siempre y cuando dicho descuento afecte la cuenta por pagar del proveedor y no represente entradas de flujo de efectivo?</p>

Respuesta

(...) Para responder su pregunta respecto de: **¿si se reconoce como contrapartida una cuenta por cobrar a la compañía "Y" y esta cancela esa cuenta con efectivo o equivalentes de efectivo, esto no representaría un ingreso para la compañía "X"?**

En el caso del vendedor de bienes y servicios, cuando otorga un descuento (condicionado o no), al momento del reconocimiento contable de la transacción, este disminuirá (debitará) el valor del ingreso de actividades ordinarias, y acreditará el rubro de cuentas por cobrar a clientes o registrará una cuenta por pagar al cliente, de acuerdo con la forma como se realiza la transacción, puede tratarse de la emisión de una nota crédito al cliente, o puede tratarse de un reembolso a ser pagadero en efectivo en una fecha determinada.

Se debe tener en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse bajo la base contable del devengo, y por ende, en el reconocimiento inicial de la venta de bienes o servicios, se debe incluir el descuento (sea condicional o no).

En caso de haberse reconocido un menor valor de la cuenta por cobrar, y el cliente se toma el descuento, la transacción se registra en cuentas

de balance a través del movimiento de las cuentas de efectivo y equivalentes al efectivo y cuenta por cobrar, sin afectar el resultado del periodo. En caso de haberse reconocido una cuenta por pagar al cliente, y la entidad cancela dicho descuento en efectivo, el registro contable del pago tampoco afectará el resultado del periodo, debido a que desde el reconocimiento inicial se reconoció el descuento (condicionado o no) otorgado al cliente.

Para tener mayor claridad respecto de la medición de los ingresos y el manejo de los descuentos (condicionados o no), se puede consultar el párrafo 23.3 de la NIIF para las PYMES y los párrafos 47 y 51 de la NIIF 15, los cuales pueden consultarse en los anexos del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones posteriores.

De acuerdo con lo anterior el pago de la cuenta por cobrar, no es lo que determina la realización del ingreso.

¿En este tipo de transacciones, donde los descuentos que se reconocen como menor costo de venta o menor valor del inventario, no deberían ser procedentes siempre y cuando dicho descuento afecte la cuenta por pagar del proveedor y no represente entradas



de flujo de efectivo?

Para quien está adquiriendo los bienes o servicios, el descuento recibido por parte de su proveedor, debe reconocerse como un menor valor (crédito) del costo del bien o servicio, o un menor valor del inventario, y como contrapartida debe reconocer una cuenta por cobrar al proveedor o reconocer un menor valor de la cuenta por pagar al proveedor, de acuerdo con la forma como se realiza la transacción, puede tratarse de la emisión de una nota crédito del proveedor, o puede tratarse de un reembolso que da derecho a ser recibido en efectivo en una fecha determinada.

En caso de haberse reconocido un menor valor de la cuenta por pagar, y el proveedor se toma el descuento, la transacción se registra en cuentas de balance a través del movimiento de las cuentas de efectivo y equivalentes al efectivo y cuentas por pagar, sin afectar el resultado del periodo.

En caso de haberse reconocido una cuenta por

cobrar al proveedor, y el proveedor cancela dicho descuento en efectivo, el registro contable tampoco afectará el resultado del periodo, debido que desde el reconocimiento inicial se reconoció el descuento (condicionado o no) otorgado por parte del proveedor.

Es importante mencionar que para el adquirente de bienes y servicios, debe reconocer los descuentos condicionados, en la medida que considere bastante probable que dicho descuento será tomado por parte del comprador; en caso contrario, se pospondrá su registro hasta que dicha incertidumbre sea resuelta.

Para tener mayor claridad respecto de la medición de los costos de los inventarios y el manejo de los descuentos (condicionados o no), se puede consultar el párrafo 13.6 de la NIIF para las PYMES y el párrafo 11 de la NIC 2, los cuales pueden consultarse en los anexos del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones posteriores. (...)



Ingresos - fondos parafiscales

Concepto	Pregunta
2018-0698	<p>(...) <i>El fondo SOLDICOM fue creado mediante la Ley 26 de 1989, teniendo como fin principal el beneficio de los distribuidores minoristas de los combustibles líquidos derivados del petróleo, de acuerdo con el artículo 5º ibidem.</i></p> <p><i>El fondo SOLDICOM es un fondo para fiscal, de carácter privado, sin ánimo de lucro y con persona y jurídica.</i></p> <p><i>El principal ingreso del fondo SOLDICOM corresponde al pago que realizan los disturbios minoristas cada vez que compran gasolina, equivalente al 0.5% del margen de rentabilidad señalado por el gobierno al distribuidor minorista por cada galón, en la forma en indique el Gobierno Nacional. (...).</i></p> <p><i>En razón a los hechos anteriores me permito comedidamente solicitar a su despacho las siguientes:</i></p> <p><i>PRIMERA. Se me conceptúe claramente si bajo los marcos técnicos normativos contables vigentes, es viable que un fondo parafiscal contabilice un “ingreso” sin que pase por el estado de resultados como un ingreso, sino que afecte directamente el patrimonio de la organización incrementando este.</i></p> <p><i>SEGUNDA: Se me conceptúe como se denomina en este tipo en entidades (por su carácter sin ánimo de lucro) -fondo parafiscal) los ingresos que no se ejecutaron en el periodo ¿son Excedentes? ¿Utilidades? ¿Superávit? o bajo que nombre se registra se deben registrar estos valores.</i></p> <p><i>TERCERA: En caso tal que la primera petición sea afirmativa, se me conceptúe si la cuenta indicada para llevar este tipo de ingresos directamente al patrimonio son los excedentes acumulados, excedentes del ejercicio, superávit del ejercicio, u otra cuenta patrimonial. Esto teniendo en cuenta la calidad de fondo para fiscal de la entidad.</i></p> <p><i>CUARTA: En caso tal de que la primera petición sea afirmativa, se me conceptúe si es posible entonces registrar la totalidad de gastos y costos del ejercicio, y los demás ingresos distintos a los contemplados en la ley, en el estado de ganancias y pérdidas, y al cierre del ejercicio contable cruzar esta pérdida que muy seguramente se generará contra el incremento que ha venido teniendo el patrimonio.</i></p>

Respuesta

(...) bajo los marcos técnicos normativos contables vigentes, es viable que un fondo parafiscal contabilice un “ingreso” sin que pase por el estado de resultados como un ingreso, sino que afecte directamente el patrimonio de la organización incrementando este.

Teniendo como base la información especificada en el artículo 8º de la Ley 26 de 1989 en la cual se establece lo siguiente:

“Artículo 8. El patrimonio del fondo de protección solidaria “SOLDICOM” estará conformado por:

a) el 0,5% del margen de rentabilidad señalado por el Gobierno al distribuidor minorista de combustibles



líquidos derivados del petróleo por cada galón de gasolina, el cual será retenido a todo minorista en la forma que indique el Gobierno Nacional ;

b) Por las cuotas ordinarias y extraordinarias que determinen las respectivas asambleas de afiliados y;

c) Por las demás fuentes de ingresos propios de las Asociaciones Civiles, determinadas por la Asamblea General.

De acuerdo con lo anterior los marcos de información financiera incorporados en los anexos 1° y 2° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, definen ingreso de la siguiente manera:

Definición	Grupo 1 – NIIF	Grupo 2- NIIF para las PYMES
Ingreso	Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio ¹⁰⁰ .	Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los inversores a este patrimonio ¹⁰¹ .

De acuerdo con lo anterior, los recursos que según la Ley 26 de 1989, forman parte del patrimonio del FONDO DE PROTECCIÓN SOLIDARIA SOLDICOM, deben recocerse como un ingreso, debido que incrementan el valor de los activos (saldo en bancos o cuentas por cobrar) que dan como resultado un incremento en el patrimonio de la entidad. (...)

En caso tal de que la primera petición sea afirmativa, se me conceptúe si es posible entonces registrar la totalidad de gastos y costos del ejercicio, y los demás ingresos

distintos a los contemplados en la ley, en el estado de ganancias y pérdidas, y al cierre del ejercicio contable cruzar esta pérdida que muy seguramente se generará contra el incremento que ha venido teniendo el patrimonio.

Como lo mencionamos anteriormente, el fondo debe reconocer los ingresos de conformidad con las normas de información financiera aplicables, así como los gastos y costos respectivos. (...)

¹⁰⁰ Tomado del párrafo 4.68 del Marco Conceptual versión 2018.

¹⁰¹ Tomado del glosario de la NIIF para las PYMES versión 2015.



Ingresos – empresas de mensajería

Concepto	Pregunta
2018-0160	<p><i>En atención a lo enunciado en el oficio DIAN 1-16-201-236-0256 de fecha 19 de julio de 2017, (...) Según la mencionada interpretación, contablemente debería registrarse como ingreso la totalidad del valor del servicio prestado por mensajería a nombre de la Compañía a la cual se encuentran vinculados los vehículos (para el caso específico cooperativas de transporte), con lo cual independientemente de la realidad económica, la cual obedece a que estos ingresos son recibidos para terceros, debiendo registrarse en el pasivo, se estaría reconociendo entonces como ingreso operacional, el cual refleja unos resultados distorsionados del objeto social real de la Entidad.</i></p> <p><i>Por lo anterior en su calidad, agradezco se dé una interpretación que trascienda lo fiscal y especifique el entendimiento del concepto ingreso, para que pueda distinguirse de nuestra parte, así como por parte del ministerio, cual es el alcance de la expresión "ingreso" utilizada en el citado concepto, lo anterior ante la existencia de la no conformidad por un tema de forma en el registro y no de fondo ya que las contribuciones independientemente de la forma de registro, consolidan la base gravable para el cumplimiento de las mismas.</i></p> <p><i>Esto adicionalmente genera una base gravable en el impuesto de industria y comercio que se aleja de la realidad y conlleva a una tributación excesiva y doble tributación al someter a retención los ingresos entregados a los propietarios de los vehículos prestadores del servicio.</i></p>

Respuesta

(...) En relación con el tema contable daremos Respuesta a su consulta considerando el marco técnico contable de las entidades del grupo 2, es decir, la NIIF para las PYMES; teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

Definición de ingresos de actividades ordinarias, según el glosario de las NIIF para PYMES:

“Entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio”.

De conformidad con la Ley 1369 de 2009 (Artículo 4), una empresa operadora de servicios de mensajería expresa es una persona jurídica, habilitada por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones que ofrece al público en general servicios postales (incluido los de mensajería expresa), a través de una red postal (instalaciones y equipos destinados a la prestación de servicios postales).

Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, el servicio de transporte y mensajería expresa, debe ser prestado por empresas operadoras

debidamente habilitadas por parte de la entidad gubernamental competente y no se trata de un simple negocio de intermediación entre las partes; en ese orden de ideas la empresa dedicada al servicio de transporte y mensajería expresa deberá medir el ingreso por la totalidad del valor cobrado a sus clientes y un costo o gasto por el valor pagado al tercero propietario del vehículo (si es que el servicio es prestado por vehículos de terceros).

Las razones de medir el ingreso por la totalidad de lo cobrado a los clientes, y no por el diferencial entre el valor cobrado al cliente y el valor pagado al propietario del vehículo, se encuentran enmarcados dentro del párrafo 23.4 de NIIF para PYMES, que menciona lo siguiente:

“Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, actuando por cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido.”



En una relación de agencia, una entidad (el agente) incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad”.

De acuerdo con lo anterior, es de vital importancia determinar si los ingresos recibidos por los prestadores del servicio de transporte y mensajería expresa, actúan por cuenta propia, o si actúan como agentes de un tercero (relación de agencia).

En una relación de agencia, los ingresos se registran únicamente por lo que corresponda al intermediario en la negociación, en la relación de agencia las entradas de beneficios económicos incluyen los importes recibidos por cuenta del tercero. En estos casos, sólo la parte de la entrada que representa la comisión para el agente se incluye en los ingresos de actividades ordinarias.

Ahora, para determinar si se actúa como principal (registro de la totalidad de los ingresos) o si se actúa como agente (el ingreso es la comisión por intermediación) depende de los hechos y circunstancias de tipo contractual, legal y de responsabilidad frente a la prestación del servicio, de lo anterior se desprende que se actúa como principal (y no como agente) cuando el operador de mensajería expresa se encuentra expuesto a los riesgos y ventajas significativos asociados con la prestación del servicio.

Entre las características que, solas o combinadas, indican que se actúa como principal encontramos:

- La empresa de transporte y mensajería expresa actúa como principal:
- Porque tiene la obligación fundamental de proporcionar servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo, haciéndose responsable de la aceptabilidad de los servicios solicitados por el cliente.

- Es la responsable principal del cumplimiento de proporcionar el servicio especificado al cliente; por ejemplo, haciéndose responsable de entregar la correspondencia o la encomienda en las condiciones contractuales pactadas (adaptada de la NIF 15 párrafo B37 (a)).
- A discreción, puede establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando servicios adicionales.
- Asume el riesgo de crédito del cliente.
- Se considera que la empresa de transporte y mensajería expresa actúa como agente cuando:
 - No se encuentra expuesta a los riesgos y ventajas significativas asociados con la prestación del servicio.
 - Tiene un monto de su ganancia predeterminada, ya sea a través de una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente.

Tomando como referencia la NIIF 15, el párrafo 36 establece que:

“una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente”.

De acuerdo con lo anterior y con fundamento en la información suministrada en la consulta, existen elementos para concluir se está frente a un caso en el que la empresa de transporte y mensajería expresa actúa en calidad de principal y no como agente, considerando que ella es la responsable de la prestación del servicio de mensajería expresa (obligación de desempeño), y mantiene la responsabilidad contractual y legal con los clientes. (...)



Firma – estados financieros – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0169	<p><i>“(…):Hechos.</i></p> <p><i>1) Actuó como contador de una sociedad simplificada por acciones, he preparado los estados financieros para la Asamblea de Accionistas siguiendo los marcos técnicos normativos establecidos en el decreto 2420 de 2015, información que he entregado a los revisores fiscales, para desarrollar la auditoria correspondiente y la elaboración del informe que debe rendir en su calidad de revisor, siguiendo las instrucciones impartidas por la administración de la sociedad.</i></p> <p><i>2) El Revisor Fiscal no ha revisado los estados financieros que le fueron entregados, aduciendo que deben elaborarse en una proforma estándar que el maneja y que nos fue entregada y que si no cambiamos los estados financieros elaborados por la Compañía a la proforma entregada, no firma los estados financieros.</i></p> <p><i>3) Al analizar las diferencias entre los estados financieros elaborados por la compañía y la proforma entregada por él, en la presentación de los estados financieros, es decir es la forma y no el contenido que establecen los marcos técnicos normativos. Situación que le he comentado al Revisor Fiscal, sin embargo, se mantiene en su posición.</i></p> <p><i>Solicito por favor se resuelvan las siguientes inquietudes:</i></p> <p><i>1) ¿Cómo Revisor Fiscal de la Sociedad, él puede negarse a firmar los estados financieros, dado que no se elaboran en la proforma establecida por el?</i></p> <p><i>2) Hay alguna norma que establezca una presentación rigurosa de los estados financieros en su forma? (...)”</i></p>

Respuesta

(…) En relación con la primera pregunta, aun cuando en su consulta no se precisa cuál es el marco técnico aplicable por la entidad, este Consejo es de la opinión de que el Revisor Fiscal no tiene como función definir cuál es el formato de presentación en el que debe ser presentada y revelada la información en los estados financieros de propósito general, en este caso la administración de la entidad es la responsable directa de ellos, por lo que le corresponderá verificar que se hayan cumplido los requerimientos de presentación y revelación contenidos en el marco técnico aplicado por la entidad.

Así, el Representante Legal y el Contador Público certifican los estados financieros, y le corresponde al Revisor Fiscal (o auditor externo) identificar y valorar los riesgos de incorrección material que se relacionan con los estados financieros y las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables y revelaciones. Sobre el particular, la NIA 315, en sus párrafos 25 a 30 y A118 a A128, explican de forma detallada este tema.

Por lo tanto, si el marco técnico aplicado es el que corresponde a las entidades del Grupo 2, para la presentación de los estados financieros se tendrá en cuenta lo establecido en las Secciones 3 a 8 del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y en otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen.

Tratándose de una empresa del Grupo 1, se tendrán en cuenta los criterios de presentación contenidos en la NIC 1 (Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015). (…)

Acercas de la segunda pregunta, el párrafo 4.9 del Anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, establece;

“Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas”.

El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

“(a) se incluirán otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas



similares sea tal que la presentación por separado sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad; y (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad”
Subrayado fuera de texto.

Por tanto, en opinión del CTCP y basados en el Marco Normativo antes citado, no hay un modelo de presentación a seguir de manera estricta al momento de elaborar los estados financieros de la Entidad, pero si se deben conservar y garantizar en los Estados Financieros de Propósito General (EFPG) puestos a disposición de los usuarios que se cumplen los

requerimientos del marco técnico, para lo cual la Entidad debió haber definido en sus políticas la unidad de cuenta para reconocer, medir, presentar y revelar información en sus estados financieros.

Es importante anotar, que si fuera permitido al Revisor Fiscal definir el formato y el contenido de los Estados Financieros, esto le restaría independencia al evaluar las afirmaciones que sobre revelaciones son requeridas en la NIA 315, y estaría asumiendo funciones que corresponden al Representante Legal, asunto que no es adecuado ni tampoco legalmente permitido. Cualquier observación sobre dichas afirmaciones, deberán ser tenidas en cuenta al emitir su dictamen (...)



Ingresos - facturación en entidades estatales

Concepto	Pregunta
2018-1127	<p><i>Primer caso: Cuando se concreta una licitación en los últimos días de diciembre y para cumplir con el objeto de la misma, la entidad oficial exige a la empresa contratada la factura en diciembre (la empresa tiene entonces ingresos en diciembre), así la importación como tal se realice en el año siguiente (pero la empresa no tendrá entonces sino hasta el próximo año, costos atados a esos ingresos)</i></p> <p><i>Lo anterior lo exigen así las entidades oficiales con el fin de cumplir con los presupuestos que dichas entidades deben agotar cada año.</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta lo anterior, ¿la retención en la fuente debe realizarse en diciembre (a pesar de que los ingresos no tienen costos atados a ellos)? O por el contrario, ¿la retención en la fuente debe realizarse el año siguiente (cuando se realice efectivamente la importación)?</i></p> <p><i>¿Cómo debe manejarse el IVA y el impuesto sobre la renta en esta operación?</i></p> <p><i>Segundo caso: Caso opuesto al anterior. Cuando se concreta una licitación en los últimos días de diciembre y para cumplir con el objeto de la misma, la entidad oficial exige a la empresa contratada mercancía urgente en diciembre pero que se facturará hasta el año siguiente (los costos serían del año uno pero los ingresos del año dos)</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta lo anterior ¿Cómo debería ser el manejo del impuesto sobre la renta e IVA que se dé a este tipo de operaciones?</i></p> <p><i>Tercer caso: Hay obligaciones de ejecución sucesiva en las que la entidad oficial va pidiendo a una empresa bienes o servicios en la medida de (sic) que los vaya requiriendo.</i></p> <p><i>Cuando se concreta una licitación en los últimos días de diciembre y para cumplir con el objeto de la misma, la entidad oficial exige a la empresa contratada la factura en diciembre (ingresos del año uno), pero los bienes y servicios los puede ir requiriendo en diferentes tiempos (costos del año uno o en diferentes momentos del año dos, o incluso tanto del año uno como del año dos)</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta lo anterior, ¿cómo debería ser el manejo tributario que se da a esos bienes o servicios ya facturados (en diciembre) pero que aún no han sido entregados (o prestados) porque la entidad aún no los requiere?</i></p>

Respuesta

(...) Los ingresos de actividades ordinarias (venta de bienes y prestación de servicios) se reconocen siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento especificados en el párrafo 9 la NIIF 15 (grupo 1) o en los párrafos 23.14 y siguientes de la NIIF para las PYMES (grupo 2).

Si no se cumplen los criterios para reconocer un ingreso, y se reciben dineros por este concepto, el dinero recibido se reconocerá como un pasivo por ingresos recibidos por anticipado o por anticipo de clientes.

(...) los párrafos 23.14 a 23.16 de la Sección 23 de la NIIF para las PYMES:

“23.14 Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) *el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;*
- b) *sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;*



- c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- d) los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación.

Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

23.16 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo

en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables”.

De conformidad con la NIIF 15, los ingresos relacionados con contratos con clientes, se reconocen de acuerdo con lo siguiente:

- “Paso 1: Identificación del contrato con el cliente,
- Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño,
- Paso 3: Determinación del precio de la transacción,
- Paso 4: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño, y
- Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o en la medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.”

Para responder las preguntas únicamente desde el punto de vista contable, las siguientes situaciones se registrarían de la siguiente manera:

Situación	Tratamiento contable sugerido
Cuando se concreta una licitación en los últimos días de diciembre y para cumplir con el objeto de la misma, la entidad oficial exige a la empresa contratada la factura en diciembre (la empresa tiene entonces ingresos en diciembre), así la importación como tal se realice en el año siguiente (pero la empresa no tendrá entonces sino hasta el próximo año, costos atados a esos ingresos).	No se reconoce el ingreso, debido que los bienes no se han entregado al cliente en su totalidad, es decir la obligación de desempeño no se ha satisfecho. Tampoco se puede decir que existe una cuenta por cobrar, debido que el contrato no ha sido cumplido y una obligación de cobro no existe. Si la factura es pagada antes del cierre del periodo, entonces deberá reconocerse como un pasivo por ingresos recibidos por anticipado o un anticipo recibido de clientes. No se puede reconocer un ingreso por venta de bienes y servicios, sin reconocer los costos correspondientes a la transacción.
Cuando se concreta una licitación en los últimos días de diciembre y para cumplir con el objeto de la misma, la entidad oficial exige a la empresa contratada mercancía urgente en diciembre pero que se facturará hasta el año siguiente (los costos serían del año uno pero los ingresos del año dos).	En esta situación los bienes han sido entregados al cliente, si las demás condiciones se han cumplido, entonces las obligaciones de desempeño han sido satisfechas, y debe reconocerse un ingreso por venta de los bienes, reconociendo una cuenta por cobrar causada a la entidad, así el cobro no se haya realizado de manera formal.
Hay obligaciones de ejecución sucesiva en las que la entidad oficial va pidiendo a una empresa bienes o servicios en la medida de (sic) que los vaya requiriendo. Cuando se concreta una licitación en los últimos días de diciembre y para cumplir con el objeto de la misma, la entidad oficial exige a la empresa contratada la factura en diciembre (ingresos del año uno), pero los bienes y servicios los puede ir requiriendo en diferentes tiempos (costos del año	No se reconoce el ingreso, debido que los bienes no se han entregado al cliente en su totalidad, es decir la obligación de desempeño no se ha satisfecho. Tampoco se puede decir que existe una cuenta por cobrar, debido que el contrato no ha sido cumplido y una obligación de cobro no existe. Si la factura es pagada antes del cierre del periodo, entonces deberá reconocerse como un pasivo por ingresos recibidos por anticipado o un anticipo recibido de clientes.



<p>uno o en diferentes momentos del año dos, o incluso tanto del año uno como del año dos).</p>	<p>En la medida que se cumplan las condiciones del contrato, el ingreso debe reconocerse de acuerdo al cumplimiento de las condiciones para generar el ingreso.</p> <p>No se puede reconocer un ingreso por venta de bienes y servicios, sin reconocer los costos correspondientes a la transacción.</p>
---	--

Por último, es importante que el consultante observe las disposiciones legales sobre la materia y consulte con un especialista del derecho, si el facturar productos o servicios, sin

haber sido entregados o ejecutados puede llevar a infringir las leyes sobre contratación establecidas en las leyes colombianas. (...)



Ingresos - prestación de servicios

Concepto	Pregunta
2018-0483	<p><i>“A continuación mi consulta: Una entidad que oferta cursos de idiomas o en otros temas, suscribe un contrato de venta de material didáctico con sus usuarios, al amparo del cual:</i></p> <p><i>a. Les otorga un plazo definido (6 meses o 1 año) para que estos asistan a las sesiones de práctica, que se realizarán en las instalaciones que la entidad tiene dispuestas y dotadas, con el acompañamiento de un tutor/instructor.</i></p> <p><i>b. Los usuarios pueden asistir a un número máximo de x sesiones cada semana,</i></p> <p><i>c. Al final del plazo pactado (6 meses o 1 año) si el usuario no ha tomado las sesiones de práctica, habrá perdido el derecho de tomar dichas prácticas, sin que la entidad tenga la obligación de realizar devoluciones totales o parciales del valor del contrato.</i></p> <p><i>Preguntas</i></p> <p><i>En consideración al párrafo 23.8 de la NIIF para Pymes, "(...) una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta". ¿Se debería reconocer en la transacción el material didáctico como venta de bienes y el servicio de educación no formal (prácticas) como un ingreso diferido a los 6 meses o 1 año, en forma lineal?"</i></p>

Respuesta

(...) Para el caso planteado por el peticionario, el reconocimiento del ingreso dependerá de las obligaciones que tiene pactada con sus clientes (componentes identificables), de tal manera que como lo manifiesta el consultante puede separarse el material didáctico que se suministre al estudiante (de forma física o de forma virtual) y la obligación que tiene de prestar el servicio de sesiones de práctica.

Un ejemplo del reconocimiento del ingreso en la separación de componentes en dicho contrato suscrito con los clientes, es el siguiente:

Material entregado de forma física o disponible a través de un sitio web, o mediante la entrega de un programa de tipo educativo.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 23.10 de la NIIF para las pymes se indican los criterios de reconocimiento de los ingresos para la venta de bienes, así:

“Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

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

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

(c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

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

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

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, podrá reconocerse el ingreso si cumple con todos los criterios reconocimiento en cuanto se transfiera el riesgo y puedan medirse los costos incurridos o por incurrir con fiabilidad, del material entregado al estudiante.

Por la obligación de establecer sesiones de práctica.

Para el caso en que la entidad sea prestadora de un servicio por las sesiones de práctica, el párrafo 23.14 de la NIIF para las PYMES establece:



“Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

(a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

(b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.

(c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.

(d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad”.

La entidad, entonces, reconocerá los ingresos por la prestación de servicios, cuando se den los criterios de reconocimiento señalados en el Párrafo 23.14 de la NIIF para las PYMES. A su vez, los Párrafos del 23.21 al 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

Para establecer el ingreso de cada componente, la entidad podrá utilizar entre otras, las siguientes metodologías:

- Establecer el valor razonable de los componentes individuales, reduciéndolos proporcionalmente hasta el valor del contrato (si es que el valor razonable de los componentes es superior al valor del contrato).
- Establecer los costos de cada componente individual y agregarle un margen de utilidad comercial.

También es importante observar si en el contrato existe algún tipo de financiación implícita que pueda constituir un componente adicional en la transacción, siempre que se otorgue financiación a los clientes y estos valores se encuentren incluidos en el precio del contrato (de existir la financiación implícita podría ser aplicable a un componente en particular que se considere financiado, y no a la totalidad).

Finalmente, frente a lo consultado podrá encontrar ejemplos prácticos en el Módulo 23 – Ingresos de actividades ordinarias, del Material de Formación sobre la NIIF para las PYMES, preparado por el IASB. (...)



Ingresos - cooperativas de transporte

Concepto	Pregunta
2018-0289	<p><i>“Una cooperativa de transportadores de vehículos que presta sus servicios de Mensajería expresa a varias empresas de la ciudad; registra los ingresos recibidos por los contratos celebrados con dichas empresas en la cuenta Ingresos recibidos para terceros (pasivos), ya que el 85% de esos ingresos son de los propietarios de los vehículos y el 15% restante son los ingresos de la Cooperativa, que son registrados a una cuenta de ingresos por administración de esos contratos. Sin embargo, los contratos son firmados directamente por La Cooperativa a nombre propio y no de los propietarios.</i></p> <p><i>La pregunta es ¿Estos ingresos deben ser reconocidos al 100% por la Cooperativa y el 85% se reconocerá como un costo? O se puede seguir utilizando la figura del Ingreso recibido para tercero. Hay que tener en cuenta que el riesgo es asumido por La Cooperativa.”</i></p>

Respuesta

(...) Al respecto, el párrafo 23.4, de la sección 23 de las NIIF Pymes, establece lo siguiente:

“23.4 Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, actuando por cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido.

En una relación de agencia, una entidad (el agente) incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.”

Ahora bien, si la información disponible permite concluir que la entidad actúa como principal y no como agente, la cooperativa deberá reconocer el 100% de los ingresos en sus estados financieros

y los pagos a los propietarios de los vehículos se reconocerían como un gasto (costo de ventas).

El hecho de que la cooperativa suscriba a nombre propio los contratos de transporte con los usuarios de sus servicios, puede ser un indicador de que la entidad actúa como principal y no como agente.

Otros elementos que permitirían establecer si la cooperativa actúa como principal y no como agente podrían ser los siguientes:

1. La cooperativa tiene autoridad para tomar decisiones relacionadas con los contratos.
2. Los propietarios de los vehículos no tienen ninguna autoridad frente a la suscripción de los contratos.
3. La exposición a los riesgos y beneficios derivados del contrato, recaen en la cooperativa y no en los titulares de los vehículos. (...)

**Responsabilidad de contador en firma de estados financieros**

Concepto	Pregunta
2018-0296	<p><i>“La presente con el fin de tener un soporte para mi solicitud a otros colegas que fungen el cargo de Contadores Públicos en Propiedad Horizontal.</i></p> <p><i>PREGUNTAS.</i></p> <p><i>1. Se ha solicitado que el Contador de x Propiedad horizontal firme los Estados Financieros de periodos intermedios y se niega rotundamente, informa que solamente firma los estados financieros a corte del cierre fiscal únicamente, por favor su orientación en este caso.</i></p> <p><i>2. En otra Copropiedad se ha solicitado al Contador de turno que realice la impresión de los libros oficiales, en pró de tener los mismos para cualquier inspección que solicite cualquier propietario y se ha negado de igual forma porque se sustenta en la ley anti-trámites, por favor su concepto.”</i></p>

Respuesta

(...) Los estados financieros son responsabilidad de la Administración de la entidad, y para que ellos cumplan los requisitos de certificación del Artículo 37 de la Ley 222 de 1995, se requiere la firma del Representante Legal y del Contador Público.

Ahora bien, el Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos.

La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

En resumen, el Contador Público cumplirá las obligaciones que fueron contraídas al suscribir el contrato de prestación de servicios, y si los requerimientos realizados por la Administración de la Entidad forman parte del contrato, el

Contador Público estaría sujeto a cumplir las citadas responsabilidades.

Además, el Contador debe considerar los Artículos 1°, 37.4, 39 y 46 de la Ley 43 de 1990:

“37.4 Responsabilidad. Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable.

En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética, promueve la confianza de los usuarios de los servicios del Contador Público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión”. (...)



Ingresos - empresas constructoras

Concepto	Pregunta
2018-0237	<p>“Fundamentos fácticos: Una constructora a través de una fiducia comienza a vender un proyecto. Una vez cumplido el punto de equilibrio se procede a enviar los recursos a la constructora, quien tramita la licencia y sus permisos e inicia la construcción. En el transcurso de la construcción, el comprador va cancelando la cuota inicial y se le fija la fecha de entrega, que una vez cumplido el punto de equilibrio puede tardar entre 13 y 18 meses dependiendo de la agilidad de la construcción.</p> <p>Pregunta:</p> <p>¿Puede la constructora causar sus ingresos de acuerdo a la modificación que tuvo la Norma NIIF 15 o, por el contrario, con la sola escritura se puede contabilizar dicho ingreso? En caso de no poderse contabilizar el ingreso en el año 2017, ¿cómo se debe aplicar la Norma NIIF 15 para el sector de la construcción en el año 2018?”</p>

Respuesta

(...) En relación con su pregunta sobre la norma que debe ser aplicada al contabilizar los ingresos derivados de un contrato de construcción por parte de una entidad clasificada en el Grupo 1, debemos advertir que la NIIF 15 es obligatoria para períodos que comiencen a partir del 1° de enero de 2018, y en períodos anteriores a esta fecha se debe aplicar lo establecido en la NIC 11 Contratos de construcción, NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias y la CINIIF 15 (...), salvo que la entidad haya decidido voluntariamente aplicar anticipadamente esta norma.

En el apéndice C de la NIIF 15 se establece su fecha de aplicación y las disposiciones que deben ser consideradas en la transición de la norma.

Ahora bien, con la información disponible no es posible establecer si los fondos aportados a la fiducia cumplen los requisitos para su reconocimiento como ingresos, dado que lo que se enuncia es únicamente la existencia de un contrato de fiducia que se utiliza para recibir los fondos derivados de la venta del proyecto, sujeto a que una vez alcanzado el punto de equilibrio se proceda a enviar los recursos a la constructora, quien tiene el compromiso de tramitar la licencia y permisos de construcción, lo cual puede tardar entre 13 y 18 meses.

Considerando únicamente estos datos, se entendería que los fondos recibidos en la fiducia a título de cuota inicial no representan ingresos para la constructora y que ellos deberían ser

reconocidos como anticipos o saldos a favor de los compradores.

El CTCP se ha referido al tema del reconocimiento de los ingresos ordinarios en una empresa constructora, en el concepto 2018-177, en el cual se mencionó lo siguiente:

“La contabilidad de una empresa constructora puede observarse teniendo en cuenta dos circunstancias:

- *Si la obligación de desempeño es la de prestar el servicio de construcción de acuerdo con las especificaciones pactadas en el contrato, por parte del cliente, y el acceso a los bienes y servicios la obtiene el cliente en la medida que se avanza en la prestación del mismo, entonces se debe aplicar las normas de ingresos (NIIF 15, o sección 23 de la NIIF para las PYMES), y se debe realizar la causación del ingreso en la medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño.*
- *Si la obligación de desempeño es la de entregar un inmueble previamente pactado por la empresa constructora en un momento de tiempo determinado, entonces el ingreso se debe reconocer en el momento en que se satisface dicha obligación, mientras esto ocurre, los costos se deben acumular como inventarios de conformidad con la NIC 2 o la sección 13 de la NIIF para las PYMES.*

Para el caso de la consulta, se entenderá que el caso planteado se enmarca, como si la obligación de desempeño es la de entregar un inmueble previamente pactado por la empresa constructora en un momento de tiempo determinado”.

Por lo anterior, es necesario primero determinar la norma que se debe aplicar, si se trata de un



servicio de construcción (NIC 11), o si se trata de una venta de inmuebles construidos por la entidad (NIC 18), una vez se ha determinado lo anterior, debe considerarse si antes del 1 de enero de 2018 se cumplen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

No obstante, lo anterior, si la entidad ha decidido aplicar anticipadamente la NIIF 15 le recomendamos revisar los apartados de esta norma que se refieren a las obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo (ver párrafos 35 a 37), o en un determinado momento (ver párrafo 38):

“Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo [Referencia: párrafos FC122 a FC124, Fundamentos de las Conclusiones ejemplos 13 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);
- b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o
- c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).

36 Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato.

Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño. Los párrafos B6 a B8 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los

términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo.

Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso.

Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.”

“Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado.

Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.
- b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios.

Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

- c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo.



Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad.

Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

Los párrafos B64 a B76, B77 y B78 y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.

- d) *El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.*

Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo.

Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente, pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.

- e) *El cliente ha aceptado el activo—la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.*

Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará las guías de los párrafos B83 a B86. [Enlace a párrafo FC385L, Fundamentos de las Conclusiones sobre un análisis del por qué los indicadores del párrafo 38 son diferentes de los del párrafo B37].

Finalmente, debemos indicar que la NIIF 15 es aplicable únicamente para las entidades clasificadas en el Grupo 1, por lo que no es posible que una empresa del Grupo 2 reconozca sus ingresos con fundamento en esta norma.

Lo anterior debido a que la sección 23 de la NIIF para las Pymes establece los requerimientos para la contabilización de ingresos ordinarios y contratos de construcción.

No obstante, lo anterior, la comprensión de los principios contenidos en la NIIF 15 podría mejorar la capacidad para realizar los juicios necesarios para el reconocimiento de ingresos en los estados financieros, fundamentado en el enfoque de riesgos y recompensas referido en la sección 23 y la NIC 18. (...)



Inhabilidad – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0754	<p><i>“(...) una pareja de colegas se casó en 1992, se separan de cuerpos en el 2007, y en el 2009 se separan por lo civil de común acuerdo (...).</i></p> <p><i>En el año 2017 se abrió una convocatoria en una entidad sin ánimo de lucro para Revisor Fiscal, la señora es seleccionada por sus calidades profesionales, (...).En dicha entidad el exesposo es quien hace unos 10 años se desempeña como contador público.</i></p> <p><i>Es importante aclarar, la Colega que también es abogado, investigo sobre el caso y no encontré ningún tipo de prohibición. (...).</i></p> <p><i>¿Los colegas al ejercer sus cargos en la compañía, estarían inmersos en algún tipo de falta de ética profesional?</i></p> <p><i>¿Los colegas tendrían algún tipo de impedimento o de inhabilidad o impedimento para ejercer sus cargos? (...)</i>”</p>

Respuesta

Los artículos 48, 49 y 50 de la Ley 43 de 1990, establecen:

“(...) Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como (...), Revisor Fiscal, (...), se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.”

Adicionalmente, la sección 220 y de manera el numeral 220.1 manifiesta lo siguiente, acerca del conflicto de intereses:

“Conflictos de intereses

220.1 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en ejercicio se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales.

Dichas amenazas se pueden originar cuando:

- El profesional de la contabilidad presta un servicio profesional relacionado con una determinada cuestión a dos o más clientes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión son contrapuestos; o*
- los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los intereses del cliente al que presta el servicio profesional*

relacionado con dicha cuestión son contrapuestos (...)”

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas planteadas por la peticionaria, en nuestra opinión, para que la inhabilidad se materialice debe ser expresa, por lo tanto y según los términos planteados en la consulta, no evidenciamos una inhabilidad para que dicho Revisor Fiscal pueda ejercer el cargo en mención.

Sin embargo, este profesional debe revisar el Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, el cual proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un contador público dependiente).



Inhabilidad de Revisor Fiscal en copropiedad

Concepto	Pregunta
2018-0270	<p><i>“(...) En Asamblea Extraordinaria de Mayo 21 de 2017, fui nombrada miembro del Consejo de Administración de un conjunto residencial, apoderaba al propietario. Acepte por solidaridad para colaborar ya que el conjunto fue robado. Ellos aplican un descuento a los consejeros, el cual fue aplicado al apartamento del propietario hasta septiembre de 2017 del 10%, debido a que manifesté que no seguiría porque pensaba postularme para la revisoría fiscal del periodo marzo 24 del 2018-2019. Sin embargo, les colabore ya que no tenían quien revisara, sin ningún tipo de remuneración y junto con otro miembro del consejo hacíamos la auditoría.</i></p> <p><i>El 24 de marzo del 2018 hubo Asamblea Ordinaria, en la convocatoria decía elección del REVISOR FISCAL la cual fue sometida a votación, convocados 5 solo se presentaron 2 quedando elegida.</i></p> <p><i>Se me presentan algunas dudas:</i></p> <p><i>¿Si en la convocatoria no decía que se estaba eligiendo suplente es correcto que lo nombre la representante legal como suplente?</i></p> <p><i>¿Él dice que me encuentro Inhabilitada, es esto cierto? pues legalmente el consejero era el propietario y yo simplemente lo estaba representando. (...)”</i></p>

Respuesta

Dando Respuesta a la primera pregunta, basados en la normatividad establecida en el numeral 5 del Artículo 38 de la Ley 675 de 2001 y en las consultas emitidas por este Consejo, en nuestra opinión, la elección de Revisor Fiscal bien sea en calidad de principal o de suplente, es una función exclusiva de la Asamblea de Copropietarios de la propiedad horizontal y no puede ser delegada al consejo de administración ni al representante legal de la Copropiedad.

Dadas las condiciones enunciadas dentro de la consulta, el nombramiento del Revisor Fiscal suplente carece de total validez.

Respecto a la segunda pregunta, basados en consultas anteriores, emitidas por parte de este Consejo y en los Artículos 41 al 51 de la ley 43 de 1990, sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, la consultante podrá aceptar la designación como revisora fiscal de la Copropiedad, una vez hayan transcurrido seis (6) meses desde su renuncia como Miembro del Consejo de Administración,

sin importar que haya actuado en calidad de miembro principal, suplente o apoderada.

De igual manera, el Código de Ética proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un contador público dependiente). (...)



Inhabilidad del Revisor Fiscal – prestación de servicios en una filial o subsidiaria

Concepto	Pregunta
2018-1097	<i>“(...) solicitamos nos emitan un concepto sobre la posible inhabilidad para el contador, quien ejerció como contador de la compañía (...) hasta el 31 de diciembre de 2017 y de la cual firmó sus estados financieros a 31 de diciembre de 2017, como contador en marzo de 2018, y luego ejerce como Revisor Fiscal a partir del 3 de septiembre de 2018 de otra compañía en la cual se tiene un 51% de participación.</i>

Respuesta

(...) Las normas que regulan el ejercicio de la profesión establecen una serie de inhabilidades para el ejercicio de la revisoría fiscal, las cuales deberán ser evaluadas por un Contador Público, antes de tomar la decisión de aceptar el encargo de revisoría fiscal.

Los Artículos 47 a 51 de la Ley 43 de 1990, describen las siguientes inhabilidades:

“(...) Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.” (Subrayado nuestro).”

El código de comercio, en el Art. 205, también indica:

“Artículo. 205. Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

- 1) *Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;*
- 2) *Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y*
- 3) *Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.*

Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo”.

El código de ética para contadores profesionales, que debe ser observado por todos los contadores públicos en Colombia, también contiene un conjunto de amenazas que deben ser analizadas y evaluadas antes de aceptar un encargo de auditoría o aseguramiento, con el fin de

eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

Respecto del Artículo 51 de la Ley 43 de 1990, la Superintendencia de Sociedades mediante oficio No 220-092942 de octubre 17 de 2012, manifestó lo siguiente:

“Es así que Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, C. P. Manuel Santiago Urueta Ayala, el 9 de mayo del 2002, declara la legalidad de la instrucción examinada, entre otras consideraciones por las siguientes:

Son las consideraciones claramente expuestas en la referida sentencia, argumentación que comparte esta Superintendencia, las que permiten concluir que la prohibición contemplada en el Artículo 51 de la Ley 43 de 1990 o Estatuto Orgánico de la Contaduría Pública en Colombia, no solo puede referirse al contador público con vínculo laboral con la empresa, en los términos del Artículo 23 del C. S. del T., pues no hay que pasar por alto que cada día es más frecuente que las empresas contraten personas jurídicas o naturales que prestan servicios en los distintos aspectos de la contaduría pública, como por ejemplo, servicios de auditoría; llevar la contabilidad; prestar asesoría tributaria, circunstancias que configuran el impedimento para aceptar el cargo de Revisor Fiscal si no hubieren transcurrido, como mínimo, 6 meses después de haber cesado en sus funciones.

Dicho en otras palabras, la inhabilidad que contempla el citado Artículo 51, está orientada a que no podrá ocupar el cargo de Revisor Fiscal el contador público que hubiere prestado sus servicios profesionales a una sociedad, bien bajo una relación laboral contractual o de prestación de servicios con la compañía y que no haya transcurrido el periodo antes mencionado” (la negrilla es nuestra).

De lo anterior se observa que la palabra “cargos” no se refiere únicamente a cargos como empleado, sino también mediante contrato de prestación de servicios.

Analizando las inhabilidades, y en especial el



Artículo 51 de la Ley 43 de 1990, se identifican dos tesis:

Tesis 1. Existencia de la Inhabilidad. Si la entidad en la cual prestará sus servicios como Revisor Fiscal, conforme al marco de información financiera aplicado por la entidad, es una entidad subsidiaria controlada por la entidad en la cual antes ejercía como Contador Público, se configuraría una inhabilidad expresa que impediría que el Contador Público suscribiera el encargo de revisoría fiscal, más aun teniendo en cuenta que los estados financieros que serían objeto de sus actividades de aseguramiento y fiscalización, serían los correspondientes al período completo del año en el cual es contratado como Revisor Fiscal, considerando que el encargo de revisoría fiscal se suscribiría para el período enero- diciembre del año en curso y no para otro período cuya fecha de cierre sea posterior al 1 de enero del año siguiente al que se suscribe el encargo de revisoría fiscal.

Tesis 2. No existencia de la inhabilidad. Según la consulta el contador público, ejerció como contador hasta marzo de 2018 (fecha en la que certificó los estados financieros de la matriz, al 31 de diciembre de 2017 y si fuera aplicable los estados financieros de períodos intermedios presentados en los primeros meses del año 2018), y posteriormente acepta un encargo de revisoría fiscal el 3 de septiembre de 2018, por tanto si la renuncia como contador fuera el 3 de marzo de 2018, estarían cumplidos los seis meses requeridos en el Art. 51, y podría no existir inhabilidad.

Ahora si el retiro fuera el 31 de marzo, no cumpliría los seis meses y se produciría la inhabilidad. La norma establece que deben pasar seis meses desde la fecha en que cesaron sus funciones. Por tanto, nada tiene que ver el período.

Dadas las dos tesis anteriores, y por existir una línea delgada entre ambas, deberá observarse el propósito de la existencia de una inhabilidad, en este caso la inhabilidad:

“son aquellas circunstancias creadas por la Constitución o la ley que impiden o imposibilitan que una persona sea elegida, o designada para un cargo

público y, en ciertos casos, impiden que la persona que ya viene vinculada al servicio público continúe en él; y tienen como objetivo primordial lograr la moralización, idoneidad, probidad, imparcialidad y eficacia de quienes van a ingresar o ya están desempeñando empleos públicos.¹⁰²”

Aunque la sentencia se refiere a empleados públicos, la misma puede entenderse para el Revisor Fiscal, en el sentido que la inhabilidad busca que el mismo actúe de forma imparcial y con independencia al momento de ejercer sus funciones.

Analizadas las dos tesis anteriores y teniendo en cuenta que las inhabilidades deben ser expresas en la Ley, este consejo concluye que no se configura la inhabilidad, siempre que hubiese pasado un periodo de seis meses desde que ejerció el cargo de contador en la entidad matriz.

Ahora bien, las funciones a cargo del Revisor Fiscal exigen que este mantenga total independencia frente a las actuaciones de la administración de una entidad, por ello el hecho de que el Revisor Fiscal haya sido el contador público de la matriz o controlante en el período anterior, o que haya suscrito informes financieros de períodos intermedios durante el año 2018, podría generar la existencia de amenazas para la aplicación de los principios del código de ética, sobre las cuales podría no ser posible aplicar salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

Por ello, de conformidad con lo establecido en el código de ética le corresponderá a un contador público, antes de aceptar el encargo de revisoría fiscal, identificar y valorar las amenazas y salvaguardas que pueden presentarse en su ejercicio como Revisor Fiscal, en la entidad que según la información suministrada puede estar controlada por la entidad a la que prestaba sus servicios como Contador Público.

En caso de tratarse de una entidad no controlada (filial o subsidiaria) en los términos establecidos en el marco de información financiera aplicado, el período de inhabilidad de seis meses no sería aplicable. (...)

¹⁰² Tomado de la Corte Constitucional en sentencia C-558 de

1994, con ponencia del Doctor Carlos Gaviria Díaz.



Inhabilidades – Contador Público

Concepto	Pregunta
2018-0239	<p><i>“(…)me permito solicitar a usted un concepto frente a la posible inhabilidad o incompatibilidad que podría llegar a presentarse en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en propiedad Horizontal.</i></p> <p><i>Soy Contadora Publica y he sido elegida como revisora fiscal de una copropiedad de carácter residencial, la cual ha contratado los servicios de mantenimiento y aseo con la empresa (...), empresa en la cual mi hermano es dueño y representante legal.</i></p> <p><i>Ahora bien, me surge la duda frente a la posible inhabilidad o incompatibilidad que podría llegar a presentarse en mi calidad de revisora fiscal ya que la copropiedad contrato los servicios de la empresa ya mencionada. (...)”</i></p>

Respuesta

(…) Teniendo en consideración las inhabilidades e incompatibilidades expresas en la Ley 43 de 1990, en nuestra opinión, las situaciones planteadas por parte de la consultante, no se consideran violatorios de ninguna disposición normativa.

Sin embargo, cabe recordar que entre los principios básicos de la ética profesional, el Artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990 establece que *“el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiese considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad”*, por lo cual el contador público no deberá prestar un servicio profesional, si alguna situación afecta su imparcialidad o influye indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio.

De igual manera, el Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, proporciona un

marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un contador público dependiente).

(…)



Inhabilidad revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-1010	(...) ¿Qué si un contador de un conjunto que haya estado un año laborando, puede presentar hoja vida para ser Revisor Fiscal al año siguiente de dicho conjunto

Respuesta

(...) El Artículo 51 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios, establece:

“Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones”

Adicionalmente, el Artículo 205 del Código de Comercio, acerca de inhabilidades del Revisor Fiscal, enuncia:

“Art. 205._ Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

1o) Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;

2o) Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y

3o) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo.”

Así las cosas, dando Respuesta a la pregunta formulada por el peticionario, y basados en el articulado antes citado, el contador público podrá ser elegido como Revisor Fiscal una vez transcurran seis (6) meses desde el momento de su renuncia. (...)



Inhabilidades revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0546	<p><i>“(...) Un contador público que ejerció hasta el 31 de marzo de 2018, como revisor fiscal a título personal de una empresa de carácter privado, (...). En la actualidad el contador público es socio de una empresa (...) cuyo objeto social principal es la prestación de servicios profesionales (...).”</i></p> <p><i>La consulta a resolver consiste en determinar si una vez la empresa de contadores de la cual el ex revisor fiscal es socio y representante legal (...), puede suscribir un contrato de prestación de servicios de la contabilidad por outsourcing, con la entidad de la cual fue revisor fiscal, haciendo la claridad que por parte de la compañía de servicios contables se delegaría la labor como profesional a otro contador (...), la cual desarrollaría la labor y firmaría los estados financieros y demás funciones a cargo bajo su criterio e independencia profesional (...).”</i></p>

Respuesta

(...) Los Artículos 48, 49 y 50 de la Ley 43 de 1990, establecen:

“Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado (...) en su carácter de (...) Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.

Artículo 49. El Contador Público que ejerza cualquiera de las funciones descritas en el artículo anterior, rehusará recomendar a las personas con las cuales hubiere intervenido, y no influirá para procurar que el caso sea resuelto favorablemente o desfavorablemente. (...).

“Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como (...) Revisor Fiscal, (...), se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, (...), intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones”

Adicionalmente, la sección 220, y de manera particular el numeral 220.1, manifiesta lo siguiente, acerca del conflicto de intereses:

“Conflictos de intereses

220.1 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en ejercicio se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales.

Dichas amenazas se pueden originar cuando:

- *El profesional de la contabilidad presta un servicio profesional relacionado con una determinada cuestión a dos o más clientes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión son contrapuestos; o*
- *Los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los intereses del cliente al que presta el servicio profesional relacionado con dicha cuestión son contrapuestos.*

El profesional de la contabilidad no permitirá que un conflicto de intereses comprometa su juicio profesional o empresarial (...).”

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el petionario, en nuestra opinión, para que la inhabilidad se materialice debe ser expresa, por lo tanto, y según los términos planteados en la consulta, no evidenciamos una inhabilidad para que el citado revisor fiscal pueda ejercer el cargo en mención.

Sin embargo, este profesional debe revisar el Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, (...). Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el contador público debe, cuando sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, cuando no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) (...).

Inhabilidad revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0122	<p><i>“(...) actualmente presto el servicio de Contador Público como asesor en Impuestos a un Contador Público que tiene una oficina de asesorías contables y financieras. El jefe de la oficina de asesorías es el Contador actualmente de una empresa de transportadores del municipio a la cual yo aspiro presentar una propuesta de Revisoría Fiscal.</i></p> <p><i>(...) ¿existe algún tipo de incompatibilidad o inhabilidad para que yo pueda presentar la propuesta de revisoría a la empresa de transporte? El tipo de contrato que tengo con la oficina de asesorías es prestación de servicios por honorarios (...)”</i></p>

Respuesta

(...) El Artículo 48 de la Ley 43 de 1990, establece:

“Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado (...) en su carácter de (...) Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo”

Adicionalmente, la sección 220 y de manera el numeral 220.1 del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, manifiesta lo siguiente, acerca del conflicto de intereses:

“Sección 220 Conflictos de intereses

220.1 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en ejercicio se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales.

Dichas amenazas se pueden originar cuando:

- El profesional de la contabilidad presta un servicio profesional relacionado con una determinada cuestión a dos o más clientes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión son contrapuestos; o*
- los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los intereses del cliente al que presta el servicio profesional relacionado con dicha cuestión son contrapuestos.*

El profesional de la contabilidad no permitirá que un conflicto de intereses comprometa su juicio profesional o empresarial (...).”

Además de lo anterior, también es de especial relevancia que se tenga en cuenta lo establecido en la norma de control de calidad, particularmente lo señalado en el apartado que

se refiere a la *“aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos”, (...).*

“Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

- 1. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:*
 - (a) tenga competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (...)*
 - (b) pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y*
 - (c) haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad. (Ref: Apartados A19–A20, A23)” (...).*

(...), en nuestra opinión, para que la inhabilidad se materialice debe ser expresa, y según los casos planteados en la consulta existe la inhabilidad.

Es importante tener en cuenta las posibles amenazas que afectarían de manera directa la objetividad del encargo, debido a que es posible la configuración de conflictos de interés, como lo establece el código de ética antes citado, que es de obligatorio cumplimiento por todos los contadores públicos y en tal caso será responsabilidad del contador público el definir y aplicar las salvaguardas para garantizar su independencia. (...)



Inhabilidades - revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0566	<p>“Si el Revisor Fiscal de la empresa ABC, a su vez es empleado de la empresa ABC y es Revisor Fiscal de los clientes que tiene la empresa ABC. (...).</p> <p>¿Esta práctica es permitida? (ABC: Firma de Revisoría Fiscal, Consultoría y Auditoría)”</p>

Respuesta

(...) El Artículo 205 del Código de Comercio, acerca de inhabilidades del Revisor Fiscal, enuncia:

“Art. 205. Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

1) Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;

2) Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y

3) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo”.

Así las cosas, dando Respuesta a la pregunta, en nuestra opinión, de acuerdo con los términos planteados en la consulta y al articulado antes citado, la inhabilidad se establecería para el caso del contador público que, siendo empleado, también se desempeñe como Revisor Fiscal.

Para el caso de que este contador público se desempeñe como Revisor Fiscal de los clientes de la Empresa ABC, será su responsabilidad aplicar los términos establecidos en el Código de Ética para profesionales de la Contaduría Pública, compilado en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 (...).

El Código de Ética, proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales, tales como la objetividad y la independencia.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente).

Además de lo anterior, en nuestra opinión, casos como el de la empresa ABC, siendo firma de Revisoría Fiscal, Consultoría y Auditoría, son comunes en el mercado y deben estar registradas ante la Junta Central de Contadores.

Ahora bien, en la prestación de varios servicios por parte de la firma de Auditoría a un mismo cliente, deberá tener en cuenta aspectos que no afecten la independencia ni la ética en el momento de la prestación de los servicios.

Por eso, se hace necesario recordar, que una inhabilidad que se puede presentar consiste en que se pretenda contratar a un contador público o Firma de Auditoría como Revisor Fiscal y, a su vez, para cualquier otro encargo. (...)



Inhabilidades – revisor fiscal PH

Concepto	Pregunta
2018-0242	<i>(...) “ no veo que exista inhabilidad para ejercer el cargo de Revisor Fiscal en el Conjunto residencial bajo régimen de propiedad horizontal, donde vivo y soy propietario, además de que ya llevo dos años en el cargo, y como denuncié o informo de algunas irregularidades, una persona del Consejo me dice que existe inhabilidad porque pertenecí en un periodo al Consejo de administración hace tres años. (...)”</i>

Respuesta

(...) El Artículo 51 de la Ley 43 de 1990, establece:

“Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.”

Teniendo en consideración las inhabilidades e incompatibilidades expresas en la Ley 43 de 1990, en nuestra opinión, la inhabilidad presentada se dio para el primer año de gestión como Revisor Fiscal, teniendo en cuenta que aunque no se tenía la connotación de empleado de la copropiedad, si se participaba en las decisiones administrativas de la misma como miembro del Consejo de Administración de la Copropiedad, razón por la cual sus actuaciones podrían entenderse como no realizadas y si en algún momento se considera que las actuaciones del Revisor Fiscal han puesto en riesgo los intereses de la Copropiedad, basado en lo establecido en el Artículo 45 de la Ley 43 de 1990, se puede presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores,

que es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la Contaduría Pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones. Ahora bien, si pasado un año, contado a partir de dejar el cargo en el Consejo de Administración, fue designado como Revisor Fiscal, no se presentaría la inhabilidad de la que habla el Artículo 51 antes citado.

Cabe recordar que entre los principios básicos de la ética profesional, el Artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990 establece que

“...el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad”,

Por lo que el contador público no deberá prestar un servicio profesional, si alguna situación afecta su imparcialidad o influye indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio (...).



Inhabilidades – revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0510	<p><i>La Junta Directiva de una E.S.E – Hospital Universitario, acaba de elegir como Revisor Fiscal, a un abogado y contador; para un periodo de tres (3) años que debe iniciar el próximo 01 de junio de 2018.</i></p> <p><i>Bien conocido es que en atención a las normas legales vigentes, relacionadas con la Revisoría Fiscal, siempre se hace referencia a que les corresponde a los Revisores Fiscales, entre otros objetivos, hacer inspección y vigilancia a las actuaciones administrativas; dentro de una “Actuación independiente y libre de conflictos de interés producto de razones de parentesco dentro de unos niveles, si mediar vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes, (...)”</i></p> <p><i>Con relación a quien en los primeros días de mayo ha sido elegido como nuevo Revisor Fiscal, se tienen las siguientes situaciones fácilmente verificables:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Hasta enero 28 de 2018, actuó como Representante Legal de una firma S.A.S que desde enero de 2015 e inclusive a la fecha, tenía y tiene en ejecución un contrato para ejercer como interventora de uno de los contratos más significativos para la entidad, ya que ejecuta uno de los procesos fundamentales para la sostenibilidad financiera de la E.S.E.; aspecto financiero - contable sobre el cual el Revisor Fiscal debe mantener permanente evaluación, seguimiento y pronunciamiento (...).</i> - <i>Con una nueva representación legal desde enero 29 de 2018, la sede de la S.A.S continúa en la misma oficina, dirección, teléfono, correo, etc.; sede que es la misma en donde desarrollaba y continúa desarrollando sus actividades personales y profesionales.</i> - <i>Su Sra. Esposa, es abogada externa del hospital desde hace aproximadamente 5 años y hasta la fecha, ejerce como tal; asociada al proceso interno Jurídico; de defensa de los intereses de la entidad.</i> - <i>Uno de sus hermanos, hace parte de la directiva, al parecer como empleado, de la empresa que desde hace aproximadamente seis (6) años tiene a cargo procesos internos asociados a Sistemas de Información Hospitalaria; (...).</i> - <i>El mismo hermano hace parte de las directivas, al parecer como empleado, de una empresa que presta los servicios de una Mesa de Ayuda encargada del mantenimiento de hardware y software, con contratos desde hace aproximadamente 4 años, (...).</i> <p><i>Dentro de esta condiciones, surgen inquietudes sobre la viabilidad jurídica y ética para que dicho Contador Público, pueda ejercer como Revisor Fiscal, frente a la salvaguarda, objetividad e independencia predicables para este tipo de órganos de control; quienes deben pronunciarse con absoluta imparcialidad y neutralidad en los conceptos; razón por la cual se acude a Ustedes con el fin de tener claridad sobre la viabilidad ética y jurídica de su posesión y posterior ejercicio profesional; y con ello proteger también las actuaciones de la Junta Directiva; ya que con este tipo de vinculaciones a diferentes procesos internos de la entidad, podría tener intereses económicos, directamente o por su esposa, o por su hermano, asociados al funcionamiento institucional; también conflicto de interés por no poder actuar con independencia, neutralidad y objetividad frente a procesos internos donde tiene y ha tenido recientes vínculos y actuaciones; como son la toda la parte financiera, incluyendo desde la propia subgerencia, facturación, contabilidad, tesorería, almacén, sistemas de información, contratación, suministros, jurídica, entre otros; sobre los cuales tendría que pronunciarse en actuaciones muy próximas.</i></p>

Respuesta



(...) Los Artículos 48 al 51 de la Ley 43 de 1990, establecen:

De las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios. (...)

Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.

Artículo 49. El Contador Público que ejerza cualquiera de las funciones descritas en el Artículo anterior, rehusará recomendar a las personas con las cuales hubiere intervenido, y no influirá para procurar que el caso sea resuelto favorablemente o desfavorablemente. Igualmente no podrá aceptar dádivas, gratificaciones o comisiones que puedan comprometer la equidad o independencia de sus actuaciones.

Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.”

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, basados en el normatividad antes citada podrían existir impedimentos para que el profesional en mención, pudiese aceptar la designación como Revisor Fiscal; por cuanto con la información suministrada el profesional designado, tiene vínculos económicos a través de la prestación de servicios de interventoría con la Compañía en la cual va a designar el cargo de Revisor Fiscal, sin embargo, es preciso aclarar que el CTCP es un

organismo de carácter consultivo respecto de temas en materia técnico contable, tal como se expuso al inicio del presente documento, por tanto, el CTCP no tiene la competencia para pronunciarse acerca de sanciones derivadas de las actuaciones de revisores fiscales.

El Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales, tales como la objetividad y la independencia;

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente).

Además, el Contador Público puede incumplir entre otros, los siguiente numerales contenidos en el Artículo 37 de la ley 43 de 1990:

“37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.

37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiese considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.” (...)



Inhabilidades – revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0317	<p><i>“(…) Agradecemos se dé un poco de mayor claridad acerca del concepto emitido (...) el día 4 de mayo de 20132, OFCTCPN 0075/2012, mediante el cual se hizo alusión al alcance de las inhabilidades, incompatibilidades e impedimentos del revisor fiscal. Por lo anterior, bajo la interpretación que bien efectuó (...) del artículo 663 del Código Civil, y bajo el principio de identidad, las personas jurídicas, como persona ficticia, capaz de ejercer obligaciones civiles y ser representadas judicial y extrajudicialmente, son únicas y diferentes de otras personas jurídicas o naturales, de tal suerte que si el ejercicio de la revisoría fiscal recae en una persona jurídica que nombra a una persona natural para que materialice la función contratada, esta se considera parte integral de un todo que se forma con la persona jurídica elegida, para cumplir función de fiscalización.</i></p> <p><i>Conviene precisar adicionalmente, según el concepto antes emitido, para que se origine la inhabilidad se requiere que el contrato de prestación de servicios como asesor, empleado o contratista, se haya suscrito con la misma persona jurídica que fue anteriormente objeto de auditoría o control.</i></p> <p><i>De lo anterior se podría interpretar entonces que si una firma de revisoría fiscal y auditoría es contratada para realizar dichas labores por un tiempo determinado, una vez terminada dicha labor la inhabilidad no recaería al empleado <u>delegado por la firma de revisoría fiscal y auditoría.</u></i></p> <p><i>Sin embargo, agradecemos se dé una mayor claridad y de forma específica se indique:</i></p> <p><i><u>También recae la inhabilidad para optar o concursar para el cargo de revisor fiscal y/o contador por parte del empleado delegado por la firma de revisoría fiscal y auditoría. (...)”</u></i></p>

Respuesta

(...) Los artículos 48 al 51 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, manifiestan:

“(…) Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.

Artículo 49. El Contador Público que ejerza cualquiera de las funciones descritas en el artículo anterior, rehusará recomendar a las personas con las cuales hubiere intervenido, y no influirá para procurar que el caso sea resuelto favorablemente o desfavorablemente. Igualmente, no podrá aceptar dádivas, gratificaciones o comisiones que puedan comprometer la equidad o independencia de sus actuaciones.

Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes,

parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones. (...)”

Así las cosas, dando respuesta a la consulta en mención y basado en la normatividad antes citada, la inhabilidad para optar o concursar para el cargo de Revisor Fiscal y/o Contador, por parte de un empleado delegado por la Firma de Revisoría Fiscal y Auditoría, recaerá directamente sobre aquel profesional que en nombre de la Firma haya ejercido el rol de Revisor Fiscal de la Sociedad. (...)



Inhabilidades – revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0773	<p>“(…) ¿Podía el profesional nombrado como Revisor Fiscal del Conjunto aceptar tal encargo, sin incurrir en una inhabilidad o incompatibilidad para asumir la responsabilidad asignada? (…)</p> <p>(…) en cuanto a la validez o no de las normas del reglamento de propiedad horizontal, cuando la Ley 675 de 2001 dice que si puede actuar como revisor fiscal un propietario, o sea, permite el nombramiento de un revisor fiscal como propietario -Inciso final del artículo 56-, y un reglamento lo prohíbe, (…), la norma del reglamento se tendría por no escrita, y adicionalmente, que se me complemente la consulta, frente a si hay o no inhabilidad para el revisor fiscal, a sabiendas que estas inhabilidades son taxativas y expresas en los artículos 47 a 51 de la Ley 43 de 1990, (…)”</p>

Respuesta

(…) El artículo 56 de la Ley 675 de 2001, acerca del Revisor Fiscal, establece:

“Artículo 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, (…).

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto.” (Subrayado fuera de texto).

(…) el CTCP emitió (….) la Orientación Técnica No. 15 “Copropiedades de uso residencial o mixto”, (…). Sobre el tema objeto de la consulta, se manifiesta lo siguiente:

“Revisoría fiscal potestativa en los edificios o conjuntos de uso residencial

En los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la Asamblea General de copropietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto.”

En relación con este tema, la Ley ha establecido que cuando el Revisor Fiscal sea potestativo, no lo será obligatorio cumplir con las funciones contempladas en el Art. 207 del C. Co., sino aquellas funciones que los estatutos (reglamento

de propiedad horizontal) o la Junta de Socios (Asamblea de Propietarios) le asignen, queriendo decir esto que lo que no está ordenado o pedido por la Ley puede ser obviado.

El párrafo del mencionado Artículo indica lo siguiente:

(…) Artículo 207. (….) Párrafo.- En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o Asamblea General, ejercerá las funciones indicadas en este Artículo. (….)” (Negrilla por fuera del texto).

De acuerdo con lo anterior, en los edificios de uso exclusivamente residencial, dado que no existe obligación de tener Revisor Fiscal, el máximo órgano social tiene libertad para definir sus funciones.

Además de lo anterior el Revisor Fiscal potestativo podría no tener la calidad de contador público, caso en el cual el revisor no podrá autorizar con su firma los estados financieros ni dictaminar sobre ellos.” (…)



Inhabilidades revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0468	<p><i>“Soy Contador Público y hasta el 30 de marzo del presente año ejercí las funciones de Contador en el Conjunto Residencial donde vivo y en la Asamblea de Copropietarios celebrada el 7 de abril me nombraron como Revisor Fiscal.</i></p> <p><i>Mi pregunta es la siguiente: puedo aceptar el cargo de Revisor Fiscal y buscar un colega Contador que ejerza las funciones de Revisor Fiscal durante estos seis (6) meses, informándole al Consejo de Administración y a partir del séptimo mes asumir mis funciones como Revisor Fiscal?”</i></p>

Respuesta

(...) El Artículo 51 de la Ley 43 de 1990, establece:

“Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones”

Además, el Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el

cumplimiento de los principios fundamentales. Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un contador público dependiente).

Así las cosas, dando Respuesta a la pregunta formulada por el petionario, en nuestra opinión, el consultante podrá aceptar el cargo de Revisor Fiscal, una vez transcurran seis (6) meses después de su renuncia al cargo de contador. Lo anterior, sin incurrir en prácticas que puedan comprometer su independencia, objetividad y cumplimientos de los lineamientos de ética para la profesión, antes citados. (...)



Inhabilidades revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0977	<p>(...) Contratan un contador en el mes de julio y agosto de 2018 para realizar una revisión de la contabilidad del año 2017. El 31 de agosto se presenta al consejo el informe de acuerdo a la revisión de los documentos físicos porque no fue brindada copia de la contabilidad para poder hacer las verificaciones respectivas.</p> <p>El consejo propone al contador que realizó la revisión del año 2017, que lleve la contabilidad a partir del 1 de septiembre de 2018. ¿Este contador se encuentra habilitado para poder llevar la contabilidad a partir de esta fecha pese a que en los dos meses inmediatamente anteriores realizó la revisión de cuentas del año anterior?</p>

Respuesta

(...) De conformidad con la Ley 43 de 1990 y el Artículo 205 del Código de Comercio, no existen inhabilidades expresas para que un contador que haya revisado una contabilidad sin tener la calidad de Revisor Fiscal, ni de funcionario público, pueda desempeñarse como contador de la misma entidad, de manera inmediata a partir de la fecha en que se culmina la revisión de la contabilidad.

(...) Sin embargo, cabe recordar que entre los principios básicos de la ética profesional, el Artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990 establece que “el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad”, por lo cual el contador público no

deberá prestar un servicio profesional, si alguna situación afecta su imparcialidad o influye indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio.

El código de ética para contadores profesionales, que forma parte del anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, el apartado relacionado con los contadores de empresas también establece una serie de principios, amenazas y salvaguardas, que deben ser analizadas por los contadores públicos, antes de aceptar encargos de auditoría, revisión, trabajos de aseguramiento y otros servicios relacionados (...).

En otras consultas sobre temas similares, el CTCP ha manifestado lo siguiente:

Concepto	Comentario
2017-0984	“De acuerdo con lo anterior, el citado contador público podrá realizar la labor de CONTADOR de la copropiedad, ya que la inhabilidad sólo aplica para el Revisor Fiscal. No obstante, deberá reflejar con su comportamiento el cumplimiento del principio de independencia descrito en el Artículo 37.1 de la Ley 43 de 1990 y el Código de Ética del Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios”.
2017-1054	“Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, para que la inhabilidad se materialice debe ser expresa, por lo tanto, en este caso no se configuraría ya que no existe normatividad que estructure una inhabilidad para el caso antes citado; sin embargo, es importante tener en cuenta las posibles amenazas que afectarían de manera directa la objetividad del encargo, debido a que se podría configurar un conflicto de interés, como lo establece el código de ética antes citado, que es de obligatorio cumplimiento por todos los contadores públicos y en tal caso será responsabilidad del contador público el definir y aplicar las salvaguardas para garantizar su independencia”.
2017-0983	“Así las cosas, dando respuesta a la consultante, respecto de su pregunta, en nuestra opinión, aunque no existe normatividad expresa que genere inhabilidad acerca de la aceptación del cargo contador público bajo las condiciones de la consulta, será responsabilidad del contador público el evaluar las posibles amenazas que puedan materializarse al momento de aceptar la designación como contador siendo Revisor Fiscal de la Copropiedad en donde también se desempeña el administrador de ambas propiedades horizontales. Lo anterior, a fin de aplicar y garantizar ante terceros el principio de



Concepto	Comentario
	<i>independencia, definido en el código de ética compilado en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015 y los Decretos 2131 y 2132 de 2016".</i>
2017-0855	<i>"De acuerdo con lo anterior, dando respuesta la primera pregunta, planteada por la peticionaria, nos permitimos señalar que la situación descrita no se encuentra tipificada dentro de las inhabilidades que le pueden aplicar al contador público, razón por la cual no vemos razón de adelantar proceso disciplinario por parte de los copropietarios ante la Junta Central de Contadores. Se debe recordar al consultante que las inhabilidades deben ser expresas y en este caso en particular no se encuentra tipificada".</i>
2017-0745	<i>"Teniendo en consideración que en la Ley 43 de 1990 no existe una disposición expresa que prohíba al socio de una sociedad SAS ser contador público de la misma entidad en la que un hermano sea socio también, no se considera violatorio de ninguna disposición normativa el caso expresado por la consultante. Sin embargo, cabe recordar que entre los principios básicos de la ética profesional, el Artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990 establece que "el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad", por lo cual el contador público no deberá prestar un servicio profesional, si alguna situación afecta su imparcialidad o influye indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio".</i>
2017-0338	<i>"Teniendo en consideración que en la Ley 43 de 1990 no existe un impedimento expreso en el que se prohíba al contador ser el representante legal suplente de la empresa que asume la administración de una propiedad horizontal y que a su vez la esposa del contador sea la representante legal, no parece haber alguna incompatibilidad normativa expresa en el caso expuesto por el consultante. Situación diferente sería si pretende avalar con su firma los estados financieros en calidad de Revisor Fiscal debido a que el Artículo 50 de la Ley 43 de 1990 lo prohíbe expresamente. Sin embargo, cabe recordar que entre los principios básicos de la ética profesional Artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990 "el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad", por lo cual el contador público no deberá prestar un servicio profesional si alguna situación afecta su imparcialidad o influye indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio. Por un principio de control interno, relacionado con la segregación de funciones, la existencia de esta situación podría resultar inconveniente, dado que las funciones de aprobación y registro estarían en personas ligadas con un vínculo muy cercano".</i>
2018-009	<i>"De acuerdo con lo anterior, no identificamos que la referida ley haya establecido una inhabilidad para actuar como Contador Público, cuando este se ha desempeñado como miembro del Consejo de administración de la Copropiedad, dado que está aplica cuando ejerce como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversias contables. No obstante lo anterior, dado que los Contadores Públicos en Colombia, a partir del 1 de enero de 2016, tienen la obligación de aplicar el código de ética para profesionales de la contabilidad de IFAC, será necesario que el Contador identifique las amenazas y establezca las salvaguardas que son requeridas, las cuales están contenidas en los párrafos 300 a 350 del código de ética, el cual forma parte del anexo 4 del Decreto 2420 de 2015".</i>
2018-029	<i>"De acuerdo con lo anterior, el citado contador público podrá realizar la labor de CONTADOR de la entidad, ya que la inhabilidad sólo aplica para el Revisor Fiscal. No obstante, deberá reflejar con su comportamiento el cumplimiento del principio de independencia descrito en el Artículo 37.1 de la Ley 43 de 1990 y el Código de Ética del Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios".</i>
2016-370	<i>"(...), el Contador Público deberá tener en cuenta las amenazas y salvaguardas y lo relacionado con los conflictos de intereses, que forman parte del nuevo código de ética (Ver Decretos 302 y 2420 de 2015), que son obligatorios para todos los Contadores Públicos en Colombia a partir del 1° de Enero de 2016 (Ver párrafos 100.12 a 100.16 y 220 del nuevo Código de Ética)".</i>

(...)



Inhabilidades e incompatibilidades revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0957	¿Puede el Revisor Fiscal ser propietario y ocupar el cargo antes mencionado en el edificio en que reside?.

Respuesta

(...) Con respecto a la pregunta del consultante, el Art. 56 de la Ley 675 de 2001 establece que los conjuntos de uso comercial o mixto están obligados a contar con Revisor Fiscal, el cual debe ser contador público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito en la Junta Central de Contadores.

El Revisor Fiscal debe ser elegido por la Asamblea General de propietarios.

El artículo 56 también indica que en los conjuntos de uso comercial o mixto el Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el Administrador y/o los miembros del Consejo de Administración, cuando este exista.

Ahora, tratándose de edificios o conjuntos de uso residencial, el Revisor Fiscal será potestativo si así lo decide la Asamblea General de copropietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto.

En conclusión, el Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en los edificios o conjuntos en los cuales es obligatorio este órgano de fiscalización, es decir, en las copropiedades de uso comercial o mixto.

Entre tanto, no existirá tal inhabilidad cuando se trata de copropiedades de uso residencial, toda

vez que la figura del Revisor Fiscal en estas es potestativo.

En todo caso, se requerirá tener la calidad de contador público, si dentro de sus funciones está la de dictaminar estados financieros.

A continuación transcribimos el Art. 56 de la ley 675 de 2001:

Artículo 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, contador público, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).

Para mayor información sobre el tema de revisoría fiscal en las copropiedades y conocer otras directrices sobre este tipo de entidades, este Consejo le recomienda consultar la Orientación Técnica No. 15 *copropiedades de uso residencial o mixto*, (...)



Inhabilidades contador

Concepto	Pregunta
2018-0735	<i>Quisiera consultar si yo puedo ser contador de un primo en primer grado.</i>

Respuesta

(...) En la Ley 43 de 1990 no existe un impedimento expreso para que un contador público sea el contador de un familiar, situación diferente sería si pretende avalar con su firma los estados financieros en calidad de Revisor Fiscal debido a que el Artículo 50 de la Ley 43 de 1990 lo prohíbe expresamente.

Sin embargo, este debe evaluar las amenazas contra la objetividad y debe aplicar las salvaguardas correspondientes que pueden incluir la de no aceptar el cargo de contador.

Las normas éticas que rigen la profesión (Ley 43 de 1990 Artículos 35 al 40, y el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones expresan lo siguiente:

La profesión contable se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja.

El profesional de la contabilidad cumplirá los principios fundamentales de integridad,

objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional.

La objetividad representa imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción del contador público (incluye la certificación de estados financieros;

Cuando se realice cualquier servicio profesional (incluida la elaboración y certificación de información financiera) el contador público deberá identificar si existen amenazas en relación con la objetividad (por tener intereses o relaciones con la entidad o sus administradores.

Ante la existencia de una amenaza en relación con la objetividad, el contador debe aplicar una salvaguarda para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

Dentro de las salvaguardas se incluyen: 1- retirarse del cargo de contador, 2- poner fin a la relación financiera o empresarial que origina dicha amenaza, 3- comentar la situación entre los órganos de administración de la entidad (entre otras). (...)



Inhabilidad contador público

Concepto	Pregunta
2018-0615	<p>(...) en conversaciones con un grupo de amigos, me comentan que un contador que forma parte de la junta directiva de una fundación y que además está registrado en cámara de comercio como tesorero de la misma, está habilitado para firmar los balances pero yo les contrarresto diciéndoles que no está en condiciones de firmar porque tiene conflictos de interés para emitir dicha información.</p> <p>¿Me ayudan por favor para tener bases legales que soporten mi posición?</p>

Respuesta

De acuerdo con el análisis realizado por este Consejo, no existe norma legal que impida que en una fundación, la persona que se desempeña como miembro de la junta directiva y como tesorero, actué como contador de la fundación. En este caso, el contador podría considerarse un empleado de la fundación y estaría sujeto a las instrucciones impartidas por la administración.

El artículo 10 de la Ley 43 de 1990 menciona lo siguiente:

“La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance”

Ahora es importante mencionar que en concordancia con el Artículo 1 de la misma Ley:

“La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por Ley o por estatutos, a tener Revisor Fiscal”.

Ahora de conformidad con las normas éticas que rigen la profesión (Ley 43 de 1990 artículos 35 al 40, y el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015¹) expresan lo siguiente:

- La profesión contable se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja².
- El profesional de la contabilidad cumplirá los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional³.
- La objetividad representa imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción del contador público (incluye la certificación de estados financieros⁴);
- Cuando se realice cualquier servicio profesional (incluida la elaboración y certificación de información financiera) el contador público deberá identificar si existen amenazas en relación con la objetividad (por tener intereses o relaciones con la entidad o sus administradores⁵).
- Ante la existencia de una amenaza en relación con la objetividad, el contador debe aplicar una salvaguarda para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

Dentro de las salvaguardas se incluyen: 1- retirarse del cargo de contador, 2- poner fin a la relación financiera o empresarial que origina dicha amenaza, 3- comentar la situación entre

¹ Se denomina Código de ética para profesionales de la contabilidad, en especial la parte C trata el tema de profesionales de contabilidad en la empresa.

² Párrafo 100.1 del Código de ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

³ Párrafo 100.5 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁴ Artículo 37.2 de la Ley 43 de 1990, Objetividad.

⁵ Párrafo 280.1 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.



los órganos de administración de la entidad (entre otras)⁶.

Las amenazas que pueden presentarse para un contador público que elabora información financiera y la certifica pueden ser las siguientes⁷:

Amenazas	Comentario
Interés propio	Tener un préstamo con la entidad para la que trabaja. Participar en acuerdos de remuneración que contienen incentivos ofrecidos por la entidad para la que trabaja. Utilización inadecuada de activos de la empresa con fines personales. Preocupaciones en relación con la seguridad en el empleo. Presiones comerciales recibidas desde fuera de la entidad para la que trabaja ⁸ .
Autorrevisión	Que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de una actividad o servicio prestados con anterioridad por el mismo a la entidad, y que se va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de una actividad o de un servicio actual ⁹ .
Abogacía	Que el profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad ¹⁰ .
Familiaridad	Ser responsable de la información financiera de la entidad para la que trabaja cuando un miembro de su familia inmediata o un familiar próximo, que trabajan para la entidad, toman las decisiones que afectan a la información financiera de la entidad. Relación prolongada con contactos en el mundo de los negocios que influyen en decisiones empresariales. Aceptar regalos o trato preferente, salvo que el valor sea insignificante e intrascendente ¹¹ .
Intimidación	Amenaza de despido o de sustitución del profesional de la contabilidad en la empresa o de un miembro de su familia inmediata o de un familiar próximo debido a un desacuerdo sobre la aplicación de un principio contable o sobre la forma en la que se presenta la información financiera. Una personalidad dominante que intenta influir en el proceso de toma de decisiones, por ejemplo con respecto al otorgamiento de contratos o a la aplicación de un principio contable ¹² .

En conclusión, el CTCP opina, que aunque no existe inhabilidad para que un miembro de la junta directiva de una fundación, que es contador público, sea a su vez el contador de la fundación y el tesorero al mismo tiempo, este debe evaluar las amenazas contra la objetividad y debe aplicar las salvaguardas correspondientes que pueden

incluir la de no aceptar el cargo de contador, o la de renunciar al cargo de tesorero.

Ser contador y tesorero de la entidad podría no ser conveniente, ya que podrían generarse conflictos de intereses, y verse afectada la objetividad con la que fue elaborada la información financiera frente a terceros.

⁶ Párrafo 280.4 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁷ Tomado del párrafo 300.7 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁸ Tomado del párrafo 300.8 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

⁹ Adaptado del párrafo 100.12 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

¹⁰ Tomado del párrafo 100.12 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

¹¹ Tomado del párrafo 300.11 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

¹² Tomado del párrafo 300.12 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.



Inquietudes – Revisoría Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0504	<p><i>“(...) Siendo madre de u niño que forma parte de un club de ajedrez (...) y en razón a que no existía o estaba suspendida la Liga de ajedrez del Meta, y para poder reactivarle el reconocimiento deportivo, en el Club el dueño de este club(...) me pidió el favor si les podía colaborar como Revisor Fiscal para la liga de Ajedrez y pudiera tener nuevamente el reconocimiento deportivo. (...)</i></p> <p><i>Hoy luego de cinco meses, después de recibido el reconocimiento deportivo la Liga de Ajedrez del Meta, (...), he solicitado varia información y documentación para proceder a realizar los procedimientos de auditoría y revisiones pertinentes; ante las cuales he tenido toda clase de rechazo por parte de la presidencia de la liga. (...)</i></p> <p><i>He convocado a reunión extraordinaria a los clubes afiliados para dar a conocer tal situación y las posibles irregularidades que presuntamente se vienen presentando y no ha habido la asistencia a las reuniones convocadas. (...)</i></p> <p><i>Ante los diferentes requerimientos que he realizado al órgano de administración y que ha ignorado por completo, la presidencia envió un comunicado a los afiliados, diciendo que la única persona que tiene la facultad para convocar es la presidencia y que la revisoría fiscal no puede realizarlo entre otras porque no es su función, sino firmar los balances, y otra porque la revisoría fiscal tiene conflicto de intereses al tener un niño afiliado a uno de los clubes que pertenecen a la liga (...).</i></p> <p><i>Mi consulta es:</i></p> <p><i>¿Realmente estoy en un conflicto de intereses? (...)</i></p> <p><i>Sé que debo renunciar, pero antes de ello, debo dejar en claro mi informe con copia a los diferentes entes de control y vigilancia; ¿pero como hago para efectuar las diferentes pruebas de auditoría, revisiones y sustentarlo si no tengo acceso a ello?</i></p> <p><i>¿Como salvaguardar mi nombre y mi prestigio como contadora pública?</i></p> <p><i>¿Varios de los afiliados y miembros de los clubes me piden que no renuncie, que soy la única que puedo parar esto? Pero no quieren involucrarse ni aportar las pruebas”</i></p>

Respuesta

(...) ¿Realmente estoy en un conflicto de intereses?

El Art. 50 de la Ley 43 de 1990, establece:

“Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como (...), Revisor Fiscal, (...), se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.”

Adicionalmente, la sección 220 y de manera el numeral 220.1 manifiesta lo siguiente, acerca del conflicto de intereses:

SECCIÓN 220 Conflictos de intereses

“220.1 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en ejercicio se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales”.

Dichas amenazas se pueden originar cuando:

- El profesional de la contabilidad presta un servicio profesional relacionado con una determinada cuestión a dos o más clientes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión son contrapuestos; o
- los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada



cuestión y los intereses del cliente al que presta el servicio profesional relacionado con dicha cuestión son contrapuestos.

El profesional de la contabilidad no permitirá que un conflicto de intereses comprometa su juicio profesional o empresarial.

Cuando el servicio profesional sea un servicio de aseguramiento, el cumplimiento del principio fundamental de la objetividad también requiere ser independiente de los clientes de encargos de aseguramiento de conformidad con las Secciones 290 o 291, según corresponda.”

Así las cosas, dando Respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, para que la inhabilidad se materialice debe ser expresa, por lo tanto y según los términos planteados en la consulta, no evidenciamos una inhabilidad para que dicho Revisor Fiscal pueda ejercer el cargo en mención.

(...)

Sé que debo renunciar, pero antes de ello, debo dejar en claro mi informe con copia a los diferentes entes de control y vigilancia; pero como hago para efectuar las diferentes pruebas de auditoría, revisiones y sustentarlo si no tengo acceso a ello? (...)

¿Cómo salvaguardar mi nombre y mi prestigio como contadora pública?

En cuanto a las preguntas 4 y 5, en nuestra opinión, es necesario informar a la Administración todas aquellas limitantes presentadas durante el desarrollo de la labor, lo cual va en contra de los términos establecidos en la carta de acuerdo y así mismo, teniendo en cuenta dicha imposibilidad de acceder a la información, deberá emitir su opinión de acuerdo a lo establecido en los numerales 16 y 17 de la Norma Internacional de Auditoría 700, contenida en el Anexo técnico del Decreto Único 2420 de 2015, acerca de los tipos de opinión, y que de manera textual, establecen:

“Tipos de Opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material (...).” (...)



Instrumentos financieros - baja en cuentas

Concepto	Pregunta
2018-1019	<p>“Necesito información sobre el manejo contable de la cartera castigada y/o incobrable.</p> <p>¿Se debe retirar de la cartera activa?</p> <p>¿Cómo manejarlo contablemente?</p> <p>Qué hacer si llega a recuperar parte de ella como el capital?”</p>

Respuesta

(...) Como no se indica en la consulta el grupo al cual pertenece, el presente concepto se elabora tomando como referente el marco técnico normativo Anexo 2 al Decreto 2420 de 2015 y modificatorios, es decir, la NIIF para las PYMES.

Los párrafos 11.25 y 11.33 de la NIIF para las PYMES, establecen:

Párrafo 11.25 “Una entidad medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes instrumentos medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:

(a) Para un instrumento medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 11.14(a), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectivo original del activo. Si este instrumento financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro del valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato.

(b) Para un instrumento medido al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con los apartados (b) y (c)(ii) del párrafo 11.14, la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el activo si se vendiese en la fecha sobre la que se informa.”

Párrafo 11.33 “Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando:

(a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, o

(b) la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, o

(c) la entidad, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas inherentes a la propiedad significativos, ha transferido el control del activo a otra parte, y éste tiene la capacidad práctica de vender el activo en su integridad a una tercera parte no relacionada y es capaz de ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia. (...)

De acuerdo con los párrafos transcritos y según la información suministrada por el consultante, este Consejo opina que para dar de baja en cuentas la cartera, debería estar ciento por ciento deteriorada y cuando se pierdan los derechos legales sobre esta, es decir, cuando la cartera haya prescrito o se haya retirado la demanda contra el cliente.

Ahora bien, cuando se recupere la cartera se revertirá el valor deteriorado en la proporción de la recuperación de la misma. (...)



Instrumentos financieros - baja en cuentas de partidas con socios

Concepto	Pregunta
2018-0262	<p><i>“(...) se tiene unas cuentas por cobrar y por pagar a nombre de los socios, los cuales son los dueños de la empresa, nosotros bajo NIIF procedimos a darle de baja a estos saldos bajo la siguiente justificación en el caso de las cuentas por cobrar a socios:</i></p> <p><i>Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.</i></p> <p><i>De lo anterior, se procedió a darle de baja por decisión de los dueños a las cuentas por cobrar debido a que no generarían beneficios futuros, al igual que las cuentas por pagar no generaría una salida de dineros, adicional también se evaluó la sección 11 de instrumentos financieros – baja en cuenta y nos dice:</i></p> <p><i>Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando:</i></p> <p><i>a) Expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero,</i></p> <p><i>De lo anterior se evaluó el tema con los directivos y la parte contable y concluimos que dichos saldos no se iban a cancelar o pagar debido a que son dineros para los mismos dueños y se podrán cruzar con futuros resultados o darle de baja como fue el caso inicial.</i></p> <p><i>Nuestra consulta es para determinar si este procedimiento tomado por la entidad está adecuado a las normas y los principios emitidos (...).</i></p>

Respuesta

(...) En relación con su pregunta sobre el tratamiento contable relacionado con la baja en cuenta de importes por cobrar y por pagar, y con la información suministrada, este Consejo no puede emitir una opinión al respecto, dado que en su consulta no se explica el origen de estos saldos, las cuales entendemos pudieron haberse originado por préstamos desde y hacia los propietarios, o corresponder a nuevos aportes o distribuciones de los propietarios.

Desde el punto de vista técnico, podría considerarse un error, creer que un activo existe solo por su potencial de beneficios, dado que un activo es un recurso económico controlado por la entidad, y no necesariamente el potencial de beneficios económicos que dicho recurso puede producir.

Por lo tanto, una partida podría cumplir los requerimientos para ser reconocida como un activo, aun cuando el potencial de beneficios es bajo.

Por lo tanto, la mejor forma de representación de estas partidas es reconocer y revelar los importes adeudados o debidos por los socios, los cuales

pudieron haberse originado por aportes o distribuciones a los propietarios.

Para este caso, se deberán cumplir las normas que sobre el tema de revelaciones de partes relacionadas están contenidas en los marcos técnicos.

Es importante anotar que el Art. 98 del Código de Comercio establece que en el contrato de sociedad, dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social. La sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados.

Por tal razón, si la entidad entregó recursos a sus asociados a título de préstamos o anticipos, o recibió recursos de los socios o causó otro tipo de obligaciones, se deberá identificar si las transacciones que dieron origen a estas partidas cumplen los requisitos legales establecidos en la legislación comercial, dado que la baja en cuenta de las cuentas por pagar o el castigo de las cuentas por cobrar, puede representar en la práctica una disminución del capital inicialmente



aportado, la cual podría no estar justificada con la existencia de utilidades no distribuidas de ejercicios anteriores y representar en su esencia una disminución de capital o la distribución de utilidades que no han sido realizadas, como podría ser el caso de las revaluaciones de elementos de propiedades, planta y equipo que son reclasificadas a las ganancias retenidas en la fecha inicial de transición al nuevo marco normativo.

Los efectos fiscales también deberán ser analizados para evaluar si se cumplen los requerimientos establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Por último, debemos anotar que los estados financieros de propósito general son informes financieros elaborados con destino a usuarios que no tienen acceso a la información financiera

de la entidad, y mediante ellos se toman decisiones sobre la provisión de recursos y se evalúa la capacidad de generar flujos de efectivos netos y la gestión realizada por los administradores de la entidad.

La decisión de dar de baja saldos de cuentas por cobrar y cuentas por pagar de los asociados, por lo tanto, afecta las decisiones tomadas por dichos usuarios, quienes podrían tener expectativas distintas respecto a la recuperación de estas partidas.

En todo caso, las disminuciones de capital mediante la baja en cuenta de saldos de transacciones realizadas con los socios deberán cumplir los requerimientos de la legislación comercial (...).



Instrumentos financieros básicos - intereses implícitos

Concepto	Pregunta
2018-0950	¿Es cierto que los intereses implícitos solo aplican en las NIIF colombianas para las empresas que cotizan en bolsa de valores?

Respuesta

(...) Dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, los intereses implícitos no solo se encuentran normados para operaciones de empresas pertenecientes al

Grupo No. 1; también hay normatividad relacionada con el tema en el Anexo No. 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y que citamos a continuación:

Sección	Párrafo
11- Instrumentos Financieros Básicos	<p><i>"Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros</i></p> <p>11.13 Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden posteriormente al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, efectivamente, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo.</p> <p>Un acuerdo constituye una transacción de financiación si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin interés a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin interés o a una tasa de interés por debajo del mercado realizado a un empleado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar determinado en el reconocimiento inicial.</p>
13 - Inventarios	<p>13.7 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. En algunos casos, el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación implícito, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el importe de pago aplazado. En estos casos, la diferencia se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación y no se añadirá al costo de los inventarios.</p>
20- Arrendamientos	<p>20.10 El valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe calcularse utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Si no se puede determinar, se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.</p> <p>20.17 Un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamiento financiero y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.</p> <p>La inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta en el arrendamiento del arrendador descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:</p> <p>(a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador bajo un arrendamiento financiero; y</p> <p>(b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.</p>
23- Ingresos	<p>23.5 Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. Una transacción financiera surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una</p>



Sección	Párrafo
	<p><i>tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:</i></p> <p><i>(a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar;</i> o</p> <p><i>(b) la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.</i></p> <p><i>Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por intereses, de acuerdo con los párrafos 23.28 y 23.29 y con la Sección 11."</i></p>

Así mismo, el párrafo 11.16 del Anexo N° 2 del Decreto 2420 de 2015, establece

"(...) Los activos financieros y los pasivos financieros que no tengan establecida una tasa de interés, que no estén relacionados con un acuerdo que constituye una transacción de financiación y que se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo 11.13. Por consiguiente, el apartado (c) no se aplica a estos."

De otra parte, en la NIIF 15, párrafo 63, establece:

"Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere un bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos."

(...)



Instrumentos financieros – contratos de cobertura

Concepto	Pregunta
2018-0670	<p><i>Por medio de la presente solicito me puedan orientar en la correcta contabilización y aplicación de las NIIF 9 en los contratos de cobertura (contratos futuros de compra de dólares) forward delivery a largo plazo en empresas del sector real.</i></p> <p><i>El objetivo de la cobertura es mitigar los impactos en los estados financieros por efectos de diferencia en cambio.</i></p> <p><i>En el caso de la consulta la operación de cobertura se hace para cubrir los efectos de la empresa por un crédito adquirido en dólares (...)</i></p> <p><i>Sin embargo no es fácil identificar el método más adecuado para valorar, si las empresas en el contrato de cobertura firmado como instrumento financiero tienen un derecho en dólares y una obligación en pesos:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>¿Deben traer a valor presente los dos flujos?</i> • <i>¿Cuál sería la fórmula de valoración para cada categoría?</i> • <i>¿Cuál es el registro contable para cada uno de ellos?</i> • <i>¿A qué tasa se debe traer los flujos?</i> • <i>¿Cómo se mide el efecto de la devaluación?</i>

Respuesta

(...) El forward¹¹⁰ de compra futura de dólares se define como un instrumento financiero derivado, entre dos partes para comprar o vender dólares a una tasa fija y en una fecha determinada.

Existen dos formas de resolver los contratos de forward de moneda extranjera:

- Por compensación (non delivery forward): al vencimiento del contrato se compara el tipo de cambio spot contra el tipo de cambio forward, y el diferencial en contra es pagado por la parte correspondiente.
- Por entrega física (delivery forward): al vencimiento el comprador y el vendedor intercambian las monedas según el tipo de cambio pactado.

El derivado financiero denominado forward delivery, puede reconocerse de dos maneras de conformidad con la NIIF 9¹¹¹:

- Opción 1: No utilizar la contabilidad de coberturas y medir al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con los

párrafos 4.1.4 (activos financieros) y 4.2.1 (pasivos financieros) de la NIIF 9; o

- Opción 2: Utilizar la contabilidad de coberturas (solamente si se cumplen los requisitos) del capítulo 6 de la NIIF 9, según la cual las coberturas de flujos de efectivo se miden por su valor razonable con cambios reconocidos en resultados del periodo¹¹² y en otro resultado integral¹¹³ (reclasificados posteriormente al patrimonio como un ajuste por reclasificación, cuando se cumplan las características).

Es importante establecer que así, la entidad mantenga forward delivery para operaciones de cobertura, debe someter dicha transacción a los criterios requeridos para optar por la contabilidad de coberturas establecidas en el capítulo 6 de la NIIF 9, si estos criterios no se cumplen, entonces la entidad solamente tendría como opción medir el derivado financiero al valor razonable con cambios en resultados.

Respecto a la medición a valor razonable de un

¹¹⁰ Los forward y los futuros, se mencionan en la NIIF 9 como contratos a término.

¹¹¹ La NIIF 9 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

¹¹² En el resultado del ejercicio se reconocen las ganancias o pérdidas determinadas como cobertura ineficaz.

¹¹³ En el Otro Resultado Integral se reconocen las ganancias o pérdidas determinadas como cobertura efectiva, y se acumulan en el patrimonio como una reserva de cobertura de flujos de efectivo.



contrato de forward delivery, le invitamos a consultar el Documento de Orientación Técnica No 9 *Activos y Pasivos financieros*, (...)

En dicha orientación, se trata el ejemplo E1 1.2 donde se muestra el reconocimiento de un forward de tasa (tipo) de cambio, de la siguiente manera:

E1 1.2. <i>Forward de tipo de cambio</i>			
Ejemplo	La empresa A contrata el 1 de diciembre de x1 con el banco B un <i>forward</i> de divisas en el que al vencimiento, el 1 de mayo de x2, entregará \$100.000.000 y recibirá USD 40.000 (cambio <i>forward</i> 2500). El 31 de diciembre el tipo <i>forward</i> se negociaba a 3000.		
		12/1/x1	31/12/x1
	<i>Cambio forward</i>	2.500	3.000
	Tipo de interés cop (cupón cero)	5%	5,1%
Opinión	La valoración del derivado en las fechas relevantes a efectos contables se presenta en la siguiente tabla:		
	E1 1.2. <i>Forward de tipo de cambio</i>		
	Vencimiento	01/05/x2	01/05/x2
	Fecha de valoración	01/12/x1	31/12/x1
	Días hasta el vencimiento	152	121
	Cobro de usd	40.000	40.000
	Cambio forward fecha valoración	2.500	3.000
	Valoración en cop al vencimiento	100.000.000	120.000.000
	Cambio contratado	2.500	2.500
	Pago de cop	100.000.000	100.000.000
	Diferencia valor de los usd en el vencimiento	-	20.000.000
	Tipo de interés cop aplicable	5,000%	5,100%
	Factor de descuento	0,9796	0,9834
	Valor razonable	-	19.668.402
	En la fecha de contratación este derivado no supondría aflorar ningún valor en el activo o en el pasivo, puesto que tendría un valor nulo. Sin embargo, la variación del subyacente (precio de cotización del cop frente al usd) hace que el valor razonable del forward alcance los cop 19.668.402 al final del ejercicio. El balance de la empresa A presentaría un activo por dicho valor, y la cuenta de ganancias y pérdidas tendría su resultado financiero incrementado en la misma cantidad.		

En dicho ejemplo, la fórmula utilizada para medir el forward de tipo de cambio correspondió con la siguiente:

$$\text{Valor razonable} = ((r_m - r_c) \times Vc) \times (1 - ((1+t)^{\text{días} / \text{base}}) - 1)$$

r_m = tasa de interés del mercado de referencia

r_c = tasa de interés acordada en el contrato

Vc = monto del contrato (en este caso en USD)

días= número de días establecido en el contrato de forward

base = convención del número de días por año (puede ser 365)

t= tasa de descuento (tasa de interés en pesos COP), tasa de mercado para un instrumento similar.

$$\text{Valor razonable} = ((\$3.000 - \$2.500) \times \text{USD } 40.000) \times (1 - ((1+5,1\%)^{121 / 365}) - 1)$$

$$\text{Valor razonable} = ((\$500) \times \text{USD } 40.000) \times (0,9834)$$

Valor razonable = \$19.668.000 (diferencia por aproximaciones en decimales) (...)



Intangibles - software

Concepto	Pregunta
2018-0784	<p>(...) Con referencia al procedimiento para la contabilización y capitalización del Software como activo intangible en una Empresa o Compañía cuando este es desarrollado por ella y también en el caso cuando este (Software) es comprado.</p> <p>En estas dos situaciones quisiera saber si es factible hacer su capitalización y de qué manera así como por qué si o del por qué no, y si adicionalmente existe alguna razón o ventaja tributaria para poderse llevar a cabo.</p>

Respuesta

(...) Software Desarrollado Internamente - Grupo 2

El software desarrollado internamente por las entidades clasificadas en el grupo 2, aunque cumple con la definición de activo intangible, no cumple el criterio de reconocimiento establecido en el párrafo 18.14 de la NIIF para las PYMES por ser un activo generado internamente, por lo que no se puede reconocer como un activo de la entidad, y todos los costos incurridos para su desarrollo se deben llevar directamente a resultados.

A continuación el párrafo 18.14 de la sección 18 de la NIIF para las PYMES¹¹⁴:

“Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta NIIF”.

La entidad debe evaluar si para desarrollar el software internamente, ha incurrido en costos que pueden ser objeto de reconocimiento como un intangible u otro activo separado, por ejemplo, la entidad podría reconocer como un intangible el software adquirido para desarrollar bases de datos o para desarrollar componentes del software que se encuentra elaborando; también podría reconocer como elementos de propiedad, planta y equipo las adquisiciones de equipo de cómputo u otros componentes especializados utilizados en el proyecto; también podría reconocer como un activo intangible los costos de registro (si los hubiere) del software ante la autoridades correspondientes.

Para lo anterior debe observarse la definición de

activo intangible de acuerdo con el párrafo 18.4 de la NIIF para las PYMES, si se cumplen los requisitos, este se reconocerá como un activo intangible, y su medición será al costo (menos amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor) incluyendo los factores descritos en el párrafo 18.10 de la NIIF para las PYMES, de lo contrario, será reconocido como un gasto del periodo. (...)

“18.4 (...), la entidad reconocerá un activo intangible como activo si, y solo si:

(a) es probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad;

(b) el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y

(c) el activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.

18.10 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

(a) el precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y

(b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto”.

Grupo 1

Para determinar si el software desarrollado internamente por las entidades clasificadas en el grupo 1 cumple los requisitos para ser reconocidos como un activo intangible, debe evaluarse dos fases, la de investigación y la de desarrollo; sin embargo, si la entidad no puede distinguir entre estas dos fases, todos los costos generados en el desarrollo interno del software

¹¹⁴ Las NIIF para las PYMES se encuentran incorporadas en el anexo 2° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



se tratarán como si se hubiesen dado en la fase de investigación.

Los costos incurridos en la fase de investigación (véanse párrafos 54 a 56 de la NIC 38 a continuación), no son susceptibles de ser capitalizados, esto quiere decir que deben ser reconocidos como gastos en el momento en que se incurra en ellos.

Los costos incurridos en la fase de desarrollo (véanse párrafos 57 a 67 de la NIC 38 a continuación), son susceptibles de ser capitalizados siempre que cumplan los requisitos exigidos por el párrafo 57 de la NIC 38 es posible completar la generación del software, la entidad tiene capacidad para usarlo o venderlo, se ha determinado la forma en que el software generará beneficios económicos futuros, se pueden medir de manera fiable los costos incurridos en el desarrollo de este, entre otros.

A continuación los párrafos 52 a 62 y 65 a 67 de la NIC 38¹¹⁵:

“52 Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

- (a) la fase de investigación; y*
- (b) la fase de desarrollo.*

A pesar de que los términos “investigación” y “desarrollo” han sido definidos en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

53 Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

54 No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (...). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del período en el que se incurran.

55 En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

56 Son ejemplos de actividades de investigación:

- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;*
- (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;*
- (c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y*
- (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.*

Fase de desarrollo

57 Un activo intangible surgido del desarrollo (...) se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

- (a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.*
- (b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión para usarlo o venderlo.*
- (c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.*
- (d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.*
- (e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.*
- (f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.*

58 En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

59 Son ejemplos de actividades de desarrollo:

- (a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;*
- (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;*

¹¹⁵ La NIC 38, intangibles, se encuentra incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



(c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y

(d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

60 Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 (...).

Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo establecido en la NIC 36.

61 La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos.

En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

62 Con frecuencia, el sistema de costos de la entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.

Costo de un activo intangible generado internamente

65 El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

66 El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;

(b) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;

(c) los honorarios para registrar los derechos legales; y

(d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

67 Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:

(a) los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, (...);

(b) las ineficiencias identificadas y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal planificado; y

(c) los desembolsos de formación del personal (...).

Software Comprado - Grupo 1

La entidad debe evaluar si el software comprado por las entidades clasificadas en el grupo 1, cumple con la definición de activo intangible de acuerdo con el párrafo 21 de la NIC 38, si se cumplen los requisitos, este se reconocerá como un activo intangible, y su medición será al costo incluyendo los factores descritos en el párrafo 27 de la NIC 38, de lo contrario, será reconocido como un gasto del periodo. A continuación los párrafos 21, 25 y 27 de la NIC 38:

“21 Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

(b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad.

Adquisición separada

25 Normalmente, el precio que una entidad paga para adquirir separadamente un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. (...).

Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada”.

27 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y

(b) Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto”.



La SIC 32 Activos intangibles¹¹⁶ – costos de sitios web, puede también utilizarse como guía para efectos de capitalización de intangibles generados internamente, al respecto tenemos lo siguiente:

Grupo 1 y 2

Fases para el desarrollo de un software	Grupo 1 NIIF	Grupo 2 NIIF para las PYMES
Planificación (estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias)	<p>Se considera como una fase de investigación, por lo que los desembolsos en esta fase se reconocerán como un gasto del periodo, a menos que algunas erogaciones cumplan la definición de elementos de propiedad, planta y equipo u otros activos.</p> <p>Se considera como una fase de investigación, por lo que los desembolsos en esta fase se reconocerán como un gasto del periodo, a menos que algunas erogaciones cumplan la definición de elementos de propiedad, planta y equipo u otros activos.</p>	
Diseño del software y arquitectura (adquisición de equipos y aplicaciones informáticas, programación, realización de pruebas)	<p>Se reconocen como elementos de propiedad, planta y equipo el servidor y los equipos informativos que cumplan con la definición; como intangibles las licencias utilizadas para desarrollar aplicaciones específicas; como gastos pagados por anticipado si se adquieren servicios que serán prestados en periodos futuros (pagos anticipados por servicios web, almacenamiento en la nube, entre otros).</p> <p>En esta fase, los costos incurridos podrían cumplir con la definición de fase de desarrollo de conformidad con la norma de intangibles, y podrían ser capitalizados (sujeto a requisitos).</p>	<p>Se reconocen como elementos de propiedad, planta y equipo el servidor y los equipos informativos que cumplan con la definición; como intangibles las licencias utilizadas para desarrollar aplicaciones específicas; como gastos pagados por anticipado si se adquieren servicios que serán prestados en periodos futuros (pagos anticipados por servicios web, almacenamiento en la nube, entre otros).</p> <p>En esta fase, los costos incurridos podrían cumplir con la definición de fase de desarrollo, sin embargo deben reconocerse como un gasto de conformidad con la sección 18 de la NIIF para las PYMES.</p>
Finalización del proyecto (elaboración del manual del usuario final, pruebas finales del software, registro ante las autoridades correspondientes).	<p>En esta fase, los costos incurridos podrían cumplir con la definición de fase de desarrollo de conformidad con la norma de intangibles, y podrían ser capitalizados (sujeto a requisitos).</p> <p>El costo de registro del software puede generar el reconocimiento de un activo intangible, por el derecho legal obtenido para evitar que otros lo puedan utilizar sin autorización de la entidad.</p>	<p>En esta fase, los costos incurridos podrían cumplir con la definición de fase de desarrollo, sin embargo deben reconocerse como un gasto de conformidad con la sección 18 de la NIIF para las PYMES.</p> <p>El costo de registro del software puede generar el reconocimiento de un activo intangible, por el derecho legal obtenido para evitar que otros lo puedan utilizar sin autorización de la entidad.</p>
Operación del software (etapa de ventas, publicidad, capacitaciones gratuitas a posibles clientes, actividades de formación a ingenieros de soporte técnico, correcciones de imperfecciones en el software)	<p>Se reconocerán como un gasto del periodo (gastos de ventas, mantenimiento del software, gastos de entrenamiento, entre otros)</p>	

(...)

¹¹⁶ La SIC 32 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Intangibles - marcas

Concepto	Pregunta
2018-1138	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>“¿En qué casos los signos distintivos (marcas o lemas comerciales) se incorporan en los estados financieros como activos intangibles?”</i> 2. <i>¿Si el titular paga por el diseño del logo de la marca, los honorarios del apoderado para que adelante los trámites registrales o la tarifa de solicitud del registro de marca, pero aún no tiene el certificado de marca, igualmente debería incorporar esa marca en los estados financieros como activo intangible de la empresa?”</i>

Respuesta

(...) La base de medición de los marcos de información financiera es el costo histórico, y dependiendo del marco aplicado algunas partidas son ajustadas a sus importes revaluados o sus valores razonables.

Tratándose de la adquisición de una marca adquirida por separado, distinta de aquellas que

son generadas internamente, los anexos 1, 2 y 3 del Decreto 2420 y sus modificatorios, contienen las directrices para su reconocimiento, medición, presentación y revelación.

Un resumen de los criterios de reconocimiento y medición que deben ser aplicados es el siguiente:

Concepto	Grupo 1 – NIC 38	Grupo 2 – Sección 18	Grupo 3
Definición alcance	Los párrafos 9 y 10 permiten la inclusión como activos intangibles las marcas, siempre que se consideren aspectos como la identificabilidad, control del recurso y existencia de los beneficios económicos futuros, elementos principales para su reconocimiento.	18.2 Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado; (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.	El anexo 3 del Decreto Único Reglamentario 2420/15, no detalla de manera particular los activos intangibles. 2 las microempresas podrán utilizar, de acuerdo con las circunstancias, bases de medición que estén incluidas en las NIIF o en la NIIF para Pymes. Si este es el caso, la microempresa deberá cumplir con todos los requerimientos que implique la nueva base utilizada.
Reconocimiento y medición	21 un activo intangible se reconocerá si, y sólo si: (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y (b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad.	18.4 Una entidad aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no un activo intangible. Por consiguiente, la entidad reconocerá un activo intangible como activo si, y solo si: (a) es probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad;	Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos 2.19 Reconocimiento es el proceso de incorporar en los estados financieros una partida que cumple con la definición de activo, pasivo, ingreso o gasto y que



Concepto	Grupo 1 – NIC 38	Grupo 2 – Sección 18	Grupo 3
	<p>24 un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.</p> <p>27 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:</p> <p>(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y</p> <p>(b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.</p> <p>28 Son ejemplos de costos atribuibles directamente</p> <p>(b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;</p> <p>30 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.</p> <p>63 No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.</p>	<p>(b) el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y</p> <p>(c) el activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.</p> <p>18.9 Una entidad medirá inicialmente un activo intangible al costo.</p> <p>Adquisición separada</p> <p>18.10 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:</p> <p>(a) el precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y</p> <p>(b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.</p> <p>18.14 Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.</p> <p>18.15 Como ejemplos de la aplicación del párrafo anterior, una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:</p> <p>(a) generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares.</p>	<p>cumpla los siguientes criterios:</p> <p>(a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida entre o salga de la microempresa; y</p> <p>(b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.</p> <p>2.20 La falta de reconocimiento en los estados financieros de una partida que satisface esos criterios, no se rectifica mediante la revelación de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.</p> <p>2.28 Una microempresa reconocerá un activo en el estado de situación financiera cuando:</p> <p>(a) sea probable que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros para la microempresa y,</p> <p>(b) el activo tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.</p> <p>2.34 Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la microempresa reconocerá en cuentas de resultado una pérdida por deterioro del valor.</p>



Tal como se indica en el cuadro anterior, en el caso de una entidad que aplica el marco técnico de los Grupos 2 o 3, a ella no le es permitido capitalizar los costos de diseño, honorarios del apoderado y trámites de registro de una marca que ha sido generada internamente, salvo que se trate de desembolsos que cumplan los requisitos de reconocimiento de un activo intangible adquirido de forma independiente.

Por ello, de acuerdo con la información suministrada este consejo es de la opinión que todos los desembolsos incurridos deberán ser reconocidos como gastos en el estado de resultados y no como un activo intangible.

No obstante, lo anterior, le corresponderá al responsable de los estados financieros (la administración de la entidad), evaluar los hechos y circunstancias y toda la información disponible para determinar si los desembolsos cumplen las condiciones para su reconocimiento como un activo intangible adquirido de forma separada, considerando las restricciones de importancia relativa y materialidad y de costo-beneficio.

Salvamento de voto:

No obstante que la consulta ha sido aprobada por la mayoría de los miembros del Consejo, uno de ellos (el consejero Leonardo Varón García) se aparta de la decisión mayoritaria por las siguientes razones:

1. Los pagos realizados a terceros por concepto de diseño del logo del signo distintivo, honorarios del apoderado para que adelante los trámites registrales y/o la tarifa de solicitud del registro de marca, cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en

las Normas de Información Financiera (sección 18 de NIIF para las PYMES y NIC 38), debido a que son partidas identificables y separables, controladas por la entidad (registro ante la entidad gubernamental), y que generan beneficios económicos (el precio pagado por el intangible refleja las expectativas acerca de la entrada de beneficios económicos –NIC 38.25).

2. A pesar de que la marca es un activo intangible generado internamente, lo que se reconocerá como activo no es su valoración por parte de un perito, sino los costos incurridos para que el intangible pueda ser controlado por la entidad, los cuales cumplen los requisitos de reconocimiento para activos intangibles adquiridos de forma independiente (Ver párrafo 18.4(a) de la NIIF para las Pymes).
3. El ejemplo 34, del módulo de entrenamiento No 18, de NIIF para las PYMES, presenta un ejemplo con una situación similar respecto del registro de una patente en una fábrica de velas de cera, y concluye que se reconoce un activo por los costos incurridos para el registro de la patente ante las autoridades.

Las anteriores razones difieren de la posición mayoritaria del CTCP, los cuales han concluido que en este caso todos los desembolsos incurridos en la etapa de investigación y desarrollo, deben ser reconocidos como gastos, y no son susceptibles de capitalización, salvo que la administración demuestre que los desembolsos cumplen las condiciones de un activo intangible adquirido por separado. (...)

Intangibles bajo NIIF para PYMES

Concepto	Pregunta
2018-0437	<p><i>“Una empresa que desarrolla software y que pertenece al Grupo 2, no puede reconocer este intangible de acuerdo con la Sección 18 de la NIIF para PYMES, de acuerdo con esto, sería posible que las empresas que pertenecen al Grupo 2 o apliquen NIIF para PYMES opten por implementar una política utilizando la Norma Internacional NIC 38 de las NIIF Plenas, manteniéndose en el Grupo 2 y basando sus políticas en las NIIF para PYMES.</i></p> <p><i>(...) ¿Por qué hay diferencia en el reconocimiento de activos intangibles en donde de una u otra forma las NIIF Plenas favorecen a las grandes empresas, con referencia al impacto en el estado de resultados (en función del gasto o integral) que se tiene en las medianas empresas al implementar NIIF para PYMES?”</i></p>

Respuesta

(...) Una empresa que desarrolla software y (grupo 2), no puede reconocer este intangible de acuerdo con la Sección 18 de la NIIF para PYMES, de acuerdo con esto, sería posible que las empresas que pertenecen al Grupo 2 opten por implementar una política utilizando la NIC 38, manteniéndose en el Grupo 2 y basando sus políticas en NIIF para PYMES.

En primera instancia debemos aclarar que una transacción u otro suceso o condición que no se trate específicamente en la NIIF para PYMES, podrá aplicar de forma ascendente los requerimientos contemplados en los párrafos 10.3 a 10.6, que establecen la jerarquía en la aplicación de una política contable superior, sin embargo, para el caso expuesto por el consultante no aplicaría ya que ese tipo de transacción se encuentra contemplada en la sección 18 de la NIIF para las PYMES.

El párrafo 18.14 de la NIIF PYMES establece:

“Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.”

Por lo anterior, una entidad que pertenece al Grupo 2 no podrá capitalizar los desembolsos realizados por actividades de investigación y desarrollo de activos intangibles generados internamente, ni tampoco podrá aplicar otros criterios de reconocimiento porque iría en contravía del estándar.

¿Por qué hay diferencia en el reconocimiento de activos intangibles en donde de una u otra forma las NIIF Plenas favorecen a las grandes empresas, con referencia al impacto en el estado de resultados (...) que se tiene en las medianas empresas al implementar NIIF para PYMES?”

En la parte B, de la NIIF para las PYMES, el IASB explica en los párrafos FC113 y FC114 las razones del por qué no consideran pertinente la capitalización de los desembolsos de investigación y desarrollo de los activos intangibles generados internamente, así:

“FC113. La NIC 38 requiere que todos los costos de investigación sean considerados como gasto cuando se producen, pero los costos de desarrollo incurridos después de que el proyecto ha sido considerado comercialmente viable han de ser capitalizados. Muchos de los preparadores y auditores de los estados financieros de las PYMES dijeron que las mismas no tienen los recursos para evaluar si un proyecto es comercialmente viable sobre una base de negocio en marcha y que, además, la capitalización de sólo una parte de los costos de desarrollo no proporciona información útil. Responsables de préstamos bancarios dijeron al Consejo que la información sobre los costos de desarrollo capitalizados es de poca utilidad para ellos, y que ellos no consideran estos costos cuando toman decisiones de préstamos.”

“FC114 El Consejo aceptó estas opiniones y la NIIF para las PYMES requiere que todos los costos de investigación y desarrollo se reconozcan como gastos en el momento en que se incurren.” (...)



Inventarios – costos de transformación

Concepto	Pregunta
2018-0577	<p><i>“Nuestra compañía es una comercializadora de materias primas y de equipos de refrigeración médica y cadena de frío, con 20 años de experiencia en el mercado colombiano. Tenemos una inquietud sobre ¿cómo proceder con una línea nueva, de materias primas utilizadas en construcción?</i></p> <p><i>(...) El tema es el siguiente: la entidad importaría de USA un producto líquido concentrado en tambores de 210 kg, utilizado como desmoldante en compañías de construcción. Para su uso, el producto debe ser diluido en una proporción de 1 parte de concentrado a 6 partes de agua. Esto es, de un tambor importado, venderíamos 6 tambores preparados. Lo único que agregaríamos sería agua y su respectivo empaque, que es un tambor con capacidad de 210 kg. Scalpel no puede cambiar de nombre al producto importado y después comercializado, así se diluya para su venta.</i></p> <p><i>Nuestras inquietudes: ¿Este proceso es permitido?</i></p> <p><i>Aunque en el objeto social de la entidad, aparece la palabra fabricación, nosotros, hasta ahora, sólo importamos, comercializamos y de vez en cuando exportamos materias primas. (...) ¿Requerimos incluir una nueva actividad económica, aunque sólo estemos agregando agua al producto original?</i></p> <p><i>El producto no sufre una real transformación, sólo una dilución, por exigencia de los clientes.</i></p> <p><i>¿Cómo manejaríamos el tema de inventarios? Importaríamos un tambor y venderíamos seis tambores”</i></p>

Respuesta

(...) Como no se indica en la consulta el Grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referencia el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Unico 2420 de 2015 y sus modificatorios, es decir, la NIIF para las PYMES.

Para dar Respuesta a los ítems 3 y 4, debemos traer a colación lo normado en el párrafo 13.8 de la NIIF para las PYMES así:

“Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una distribución sistemática, de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente

constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de ésta. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.”

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el peticionario, los tambores que la entidad compra sufren un proceso de transformación, es decir, se trata de una materia prima que es manipulada para quedar en condiciones para la venta.

Ahora bien, el reconocimiento y medición del inventario deberá realizarse de conformidad con lo normado en los párrafos 13.5 a 13.18 de la NIIF para las PYMES. (...)



Inventarios-costos excluidos

Concepto	Pregunta
2018-0948	<p><i>“Tratamiento contable (...) de la Capacidad Ociosa de acuerdo la NIC 2 Inventarios (...) (...) el tratamiento del incremento o disminución del costo unitario que se originan por las diferencias entre la capacidad real y la normal, indica que la cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del período en que se han producido.</i></p> <p><i>En períodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo.</i></p> <p><i>Lo anterior significa que, en aplicación de la técnica contable, en el proceso de costeo de los productos fabricados por una compañía productora la porción de los costos indirectos fijos (grupo 73) que con ocasión a la capacidad ociosa o bajo nivel de producción excedan el costo estándar establecido por la empresa, deberán ser llevados como gasto en el periodo en que ocurren.</i></p> <p><i>En la norma local anterior COLGAAP, la capacidad ociosa se carga al costo de producción a través de los costos indirectos de fabricación CIF, lo que significaba llevar la ineficiencia del área productiva al costo de cada unidad producida.</i></p> <p><i>En contraste la aplicación de las normas internacionales a través del Decreto 3022 de 2013, establece que los CIF se cargaran a los costos en la medida que se asocien con la utilización de la capacidad normal de producción, si no se alcanza la capacidad normal de producción, estos CIF incurridos se llevaran a resultado como un gasto.</i></p> <p><i>¿En este caso y como lo regula la NIC 2, los aumentos en los costos fijos unitarios por ineficiencias deben ser considerados gastos del período y no costos del producto?</i></p> <p><i>Con base a las NICF Plenas (grupo 1) aplicables en Colombia,</i></p> <p><i>¿Qué tratamiento se le debe dar a los costos indirectos de fabricación de la Empresa en los meses donde la capacidad normal o real es inferior a la capacidad esperada, por circunstancias de mantenimientos y/o menor oferta de materia prima en periodos estacionales de baja producción, en donde la Compañía se autoabastece de materias primas en el primer semestre para suplir las necesidades del segundo semestre y en este último realiza compra nacional e internacional?</i></p> <p><i>¿Estos costos Indirectos de fabricación correspondientes a la capacidad ociosa, se deben reconocer o registrar como costo del inventario o como gasto operativo del periodo en el concepto de capacidad ociosa?, teniendo presente que estos costos indirectos de fabricación resultado de la existencia de capacidad ociosa, no se presentan por ineficiencias de producción sino por las mismas condiciones de demanda de los productos de fábrica. (...)</i></p> <p><i>(...)para una empresa productora del grupo 1, es claro que para efectos tributarios (...) establece la obligación (...) de que la contabilidad sea base fiscal y se observen las excepciones que el estatuto tributario en las demás normas establezca. Así las cosas, la medición de los inventarios aplicando la técnica de la capacidad ociosa establecida en la NIC 2 (llevando al gasto del periodo el exceso de costos por capacidad ociosa) no tiene excepción en los artículos 65, 66 o 59 que son los Artículos que pudieran contener alguna limitación expresa.</i></p> <p><i>¿No se ha cambiado la posición fiscal ya que todo se iba por costo, lo que puede diferir es el tema de presentación, pero no afecta la deducibilidad?”</i></p>



Respuesta

(...) Con respecto al tratamiento contable para los importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción, cuando ellos se generan por circunstancias de mantenimientos y/o menor oferta de materia prima en periodos estacionales de baja producción, la NIC 2 establece que la capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.

Por ello, los tiempos de mantenimiento deberán ser considerados para establecer la capacidad normal de producción, lo cual tendrá efecto en la asignación que se hace de los costos de producción.

A continuación, transcribimos los textos completos de la NIC 2 que se refieren al tema, los cuales también son referidos en su consulta:

“Costos de transformación”

12 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa.

También comprenderán una distribución sistemática de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y **mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica** y los activos por derecho de uso utilizados en el proceso de producción, así como el costo de gestión y administración de la planta. (...)

13 El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y **teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.** Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal.

El importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos.

En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo.

Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).”

Sobre el tema del efecto en el costo del inventario, que se genera por la menor oferta de materia prima en periodos estacionales o de baja producción, este consejo considera que dichos costos no afectan la capacidad normal de producción, por ello, salvo que los costos incurridos puedan ser considerados otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios, estos desembolsos serán reconocidos como gastos en el período en que han sido incurridos, y no serán objeto de capitalización. (...)

Respecto de los costos Indirectos de producción, variables o fijos, correspondientes a la capacidad ociosa, la entidad debe determinar si estos ajustes son presentados en el estado de resultados como parte del costo de ventas o como una partida separada, de acuerdo con las practicas del sector y teniendo en cuenta que la información financiera debe ser útil para los usuarios al momento de tomar sus decisiones económicas.

La NIC 2 y la sección 13 de la NIIF para Pymes (aplicable a los Grupos 1 o 2, respectivamente) prohíben su capitalización como parte del costo de los inventarios y exige que los costos no capitalizables correspondientes a los costos indirectos no distribuidos se registren inmediatamente en el estado de resultados, ya sea como un gasto del inventario, lo cual no quiere decir que para efectos de presentación y revelación estos ajustes no puedan presentarse por separado, ya sea como parte del costo de ventas, o como una partida separada, tal como resulte pertinente. (...)



Inventarios de muestras

Concepto	Pregunta
2018-0856	<p>“ (...)La compañía XXX, recibe unas muestras de producto gratis (importadas) por parte del proveedor cuyo destino no es la comercialización. Estas muestras son distribuidas de forma gratuita entre los clientes de la compañía XXX por lo tanto no son parte del inventario, sin embargo, tiempo después de recibir las muestras, la compañía decide realizar la comercialización de las mismas. Agradecemos su ayuda con las siguientes preguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ¿Cuál debe ser el valor del ingreso al inventario de las muestras que decidieron vender, teniendo en cuenta que el proveedor le regaló las muestras a la compañía XXX? 2. ¿Éstas muestras podrán ser ingresadas con costo cero y afectar el costo promedio del inventario? 3. ¿En caso de que las muestras ingresen a un costo determinado, cuál sería el registro contable de esa valoración?”

Respuesta

(...) Sobre el tema de su consulta, el Comité de IFRIC se ha referido en los siguientes términos:

“El Comité de Interpretaciones (IFRIC) recibió una solicitud en la que se preguntaba sobre cómo una entidad debe contabilizar los bienes que distribuye como parte de sus actividades promocionales.

En el patrón del hecho descrito en la solicitud, una entidad farmacéutica adquiere bienes (como refrigeradores, aparatos de aire acondicionado y relojes) para distribuirlos a los médicos como parte de sus actividades promocionales.

La entidad y los médicos no celebran acuerdos que crean derechos y obligaciones exigibles en relación con esos bienes.

En la solicitud se preguntaba como una entidad contabiliza tales bienes que permanecen sin distribuir en la fecha de cierre de sus informes financieros. Al respecto, el párrafo 5 de la NIC 38 establece que la NIC 38 se aplica para contabilizar los gastos de actividades publicitarias.

En consecuencia, el Comité concluyó que si una entidad adquiere bienes únicamente para ser utilizados con el fin de realizar actividades publicitarias o promocionales, debe aplicar los requisitos del párrafo 69 de la NIC 38.

El párrafo 69 requiere que una entidad reconozca los desembolsos realizados por dichos bienes como un gasto cuando la entidad adquiriera el derecho a acceder a esos bienes. El párrafo 69A de la NIC 38 establece que una entidad tiene derecho a acceder a los bienes cuando tiene posesión de ellos.

La entidad, por lo tanto, reconoce los desembolsos por

esos bienes como un gasto cuando tiene posesión de ellos, o tiene el derecho de acceder a ellos, independientemente de la fecha en que se realice la distribución de los bienes.

Al explicar los fundamentos de la Junta para establecer los requisitos del párrafo 69, el párrafo FC46B de la NIC 38 establece que los bienes adquiridos con el fin de ser utilizados para realizar actividades publicitarias y promocionales no tienen otro propósito que realizar esas actividades.

En otras palabras, el único beneficio de esos bienes para la entidad es desarrollar o crear marcas o relaciones con los clientes, que a su vez contribuyen a la generación de ingresos. Sin embargo, aplicando la NIC 38, la entidad no reconoce las marcas generadas internamente o las relaciones con los clientes como activos.

Por lo tanto, el Comité concluyó que los requisitos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad contabilice los bienes descritos en la solicitud.

En consecuencia, el Comité decidió no agregar este asunto a su agenda normativa.” (traducción libre, realizada a partir del texto original en inglés, el texto completo puede verse en: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/news/updates/ifrs-ic/2017/ifric-update-sep-2017.pdf?la=en>, consulta realizada el 25 de octubre de 2018).

Cuando dichas muestras hayan sido recibidas a título gratuito, dada su naturaleza de activos sin valor comercial, no sería posible efectuar el reconocimiento inicial de ellas, dada la inexistencia de un valor razonable que pueda ser



asignado en la fecha de reconocimiento inicial. Esto no significa, que no exista la necesidad de establecer un control sobre ellas para identificar las entradas y salidas de las existencias.

En caso de que las muestras recibidas a título gratuito, correspondan a referencias existentes en el inventario, las mismas serán incorporadas en el Kardex, las cuales afectarán el costo promedio de las unidades, por tanto, no existiría ajuste contable alguno.

Cuando las muestras recibidas tengan un valor comercial, y ellas sean recibidas a título gratuito, sin ninguna contraprestación, primero deberá aclararse si lo que se entrega son cantidades de productos adicionales que pueden ser dispuestos para la venta en el curso normal de los negocios, o si las muestras son entregadas para la distribución gratuita por parte de la entidad.

La evaluación de los hechos y circunstancias y el juicio profesional, en estos casos, son de fundamental importancia para determinar si una

partida puede o no puede ser reconocida en los estados financieros.

En el caso, en que las muestras tengan un valor comercial, y no correspondan a cantidades de productos adicionales que hayan sido suministrados en una compra, los responsables de los estados financieros deberán revisar si las normas técnicas aplicables permiten su reconocimiento como activos, y establecer el importe inicial por el cual ellas son reconocidas en los estados financieros, considerando las restricciones que sobre materialidad y costo-beneficio hayan sido establecidas en el marco técnico aplicado por la entidad. En este caso, las normas sobre subvenciones u otras normas similares o relacionadas podrían ser aplicables.

En el concepto 2018-0751 emitido por este Consejo, también se hacen precisiones sobre la forma adecuada de contabilizar las muestras médicas (ver concepto en: www.ctcp.gov.co, enlace conceptos 2018) (...).



Inventarios – reconocimiento de muestras médicas

Concepto	Pregunta
2018-0751	<p><i>“ (...) Descripción de la problemática: las muestras médicas son productos adquiridos no con el fin de disponer de ellos mediante su entrega a título gratuito (sin contraprestación) y no mediante su venta comercial, esta se entrega a los usuarios finales a través de las diferentes fuerzas de venta con la que cuenta la compañía con fines de publicidad de cada producto y consecuentemente generar un potencial de venta. Por tanto, se adquieren grandes volúmenes de este tipo de bienes y se almacenan en una bodega hasta que se realice el uso para el cual fue adquirido; se aclara que el costo de este tipo de elemento es fácilmente identificable, así como el conocimiento de las unidades entregadas y las mantenidas en stock en las bodegas de la compañía.</i></p> <p><i>Actualmente existe una práctica en el sector farmacéutico de reconocer la totalidad de este inventario de muestra médica como un gasto a pesar de que aún no se haya entregado el elemento, es decir, la compañía tiene el control del bien y decide cómo, cuándo, cuántas y a quién dispensarlo, por tanto, se puede predicar el principio de control sobre estos elementos y consecuentemente su reconocimiento como activo, no obstante la totalidad de estos bienes se reconoce como gasto a pesar de que no se han entregado o utilizado para el fin dispuesto.</i></p> <p><i>De acuerdo a lo anterior tengo las siguientes inquietudes:</i></p> <p><i>¿Es adecuado el reconocimiento como gasto de un hecho económico que cumple los criterios para ser reconocido como activo, sólo porque la práctica habitual del sector farmacéutico es reconocerlo como gasto?</i></p> <p><i>¿El hecho de que la muestra médica no esté disponible para la venta sino para su entrega como medio publicitario se relaciona con que no va a generar un beneficio económico futuro y, por tanto, no puede ser reconocido como otro activo diferente a inventarios?</i></p> <p><i>¿Los beneficios económicos futuros se limitan a que solamente un activo puede reconocerse en los estados financieros si éste va a generar una entrada de efectivo u otro instrumento financiero o se puede considerar otros aspectos diferentes al monetario para determinar la existencia de un beneficio económico?</i></p> <p><i>¿Se debería clasificar la muestra médica que aún está bajo el control de la compañía, es decir, en las bodegas o almacenes como otros activos no financieros o en definitiva debe ser un gasto del periodo?</i></p> <p><i>Considero que debería analizar nuevamente este tema ya que en el CTCP 10-00838-2015 el consejo considera que la totalidad de estos bienes deben ser llevados como gasto solo por no cumplir el criterio de reconocimiento como inventarios, dejando de lado el análisis como otro tipo de activo que cumpla los criterios de un recurso controlado por la entidad, que se generó de un suceso pasado y del cual se espera obtener un beneficio económico futuro.</i></p> <p><i>Además de lo mencionado, las muestras médicas que se poseen en bodega siguen generando gastos de vigilancia, seguros, almacenamiento lo cual demuestra que la compañía tiene todos los riesgos y ventajas asociados a la tenencia de estos bienes ya que aún no los ha dispuesto o entregado.</i></p> <p><i>La anterior consulta es para una entidad que prepara sus estados financieros de acuerdo a las NIIF Completas - Grupo 1.”</i></p>
Respuesta	



(...) De acuerdo con lo establecido en el párrafo 69 de la NIC 38, que forma parte del anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, y que aplica para entidades clasificadas en el Grupo 1, los desembolsos por gastos de publicidad y actividades de promoción deben ser reconocidos como gastos en el momento en que se incurre en ellos.

Las muestras médicas tienen como fin servir como un instrumento de promoción de los productos vendidos por la entidad, y por lo tanto ellas deben ser reconocidas como gastos en el momento en que los costos son incurridos.

Por otra parte, una entidad del sector público o una entidad sin ánimo de lucro puede mantener inventarios cuyos beneficios económicos futuros o potencial de servicio no están directamente relacionados con la capacidad de generar entradas netas de efectivo, esto ocurre cuando la entidad decide distribuir estos bienes recibiendo a cambio de una contraprestación nula o simbólica.

En estos casos, los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los inventarios para efectos de presentación de los informes financieros de propósito general se reflejarían por el importe que la entidad necesitaría pagar para adquirir los beneficios económicos o el potencial de servicio si ello fuera necesario para alcanzar los objetivos de la entidad.

Cuando los beneficios económicos o potencial de beneficios económicos no puedan ser adquiridos en el mercado sería necesario estimar el costo de reposición.

De acuerdo con lo anterior, el problema consiste en determinar si una entidad con ánimo de lucro, del Grupo 1, que adquiere muestras comerciales para su distribución gratuita entre sus clientes puede activar como inventarios u otro activo los costos incurridos en la adquisición, conservación y custodia de dichas muestras.

Si las muestras comerciales fueran tratadas como un tipo de inventario (ver NIC 2) estas deberían ser reconocidas al costo, el cual comprende todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.

En períodos posteriores, dichos inventarios deberían ser ajustados al menor valor entre el costo y el valor neto de realización.

Si este fuera el caso, el valor neto de realización sería el precio estimado de venta en el curso normal de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución.

Consecuente con lo anterior, se puede concluir que, si las muestras comerciales fueran registradas al costo en la fecha de su reconocimiento inicial, al cierre de cada período deberían ser ajustadas al menor entre el valor neto de realización y el costo, y si el precio esperado de venta es cero, en una fecha posterior, al cierre del período, debería reconocerse un gasto con cargo al estado de resultados para reconocer que el costo es superior al valor neto de realización.

Por todo lo anterior, este Consejo reitera su posición en el sentido de que las muestras comerciales deben ser reconocidas como gastos en el período en que los costos son incurridos, por lo que no es posible mantenerlas capitalizadas como un tipo de inventario u otros activos, hasta la fecha en que ellas sean entregadas a los clientes potenciales.

Esto no significa que ellas no representen un activo para la entidad; en el nuevo marco conceptual de las NIIF Plenas (emitido en marzo de 2018 próximamente se incorporará a la regulación contable en Colombia), se indica que los estados financieros incorporan activos y pasivos reconocidos y no reconocidos (ver párrafo 3.4), y el capítulo V señala las directrices para el reconocimiento de los hechos económicos.

Por ello, si los responsables de los estados financieros consideran que las muestras comerciales representan valores significativos para la entidad, que podrían afectar las decisiones tomadas por los usuarios, en las notas a los estados financieros se podría incluir información sobre el importe de las muestras aun no entregadas a los clientes potenciales, los costos incurridos para su conservación y custodia, y los gastos reconocidos en el estado de resultados (...).



Inventarios - deterioro de valor (consumibles)

Concepto	Pregunta
2018-0195	<p><i>Una compañía prestadora de servicios posee inventarios en forma de materiales o suministros para ser consumidos durante la prestación de servicios, tales como (elementos de protección personal - EPP, repuestos y materiales catalogados como inventarios (no cumplen la definición de PPE), papelerías, entre otros) a estos inventarios no se puede identificar el valor recuperable vía venta del servicio por las siguientes circunstancias:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>La compañía tiene diversos contratos de prestación de servicios.</i> • <i>En los contratos de prestación de servicios se manejan diferentes precios de venta, dependiendo del alcance de cada uno de los proyectos.</i> • <i>Al valor de venta cobrado por cada proyecto y/o prestación de servicios, no se puede establecer claramente cuales inventarios asignar y la cantidad de materiales a utilizar, por ejemplo, los EPPs y/o materiales sirven para ejecutar el contrato 1, el contrato 2 etc. (...)</i> <p><i>Por lo anterior, para dar cumplimiento al análisis adecuado de deterioro para los inventarios consumibles, agradecemos nos indiquen:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>¿Cuál es el método adecuado para determinar el Valor Neto Realizable en los inventarios consumibles teniendo en cuenta las características anteriores según las NIIF plenas y NIIF Pymes? ¿sería adecuado aplicar el costo de reposición en la medición de estos inventarios? ¿o Para estos inventarios no se aplicaría un VNR en una evaluación de deterioro, al considerarse ítems que se esperan consumir dentro de la operación de la compañía?</i> • <i>¿El efecto en resultados de reconocer el deterioro para los inventarios se debe de reconocer en el costo de ventas o en un gasto de administración y/o ventas?</i> • <i>¿El impuesto de Industria y Comercio - ICA debe ser considerado como un costo de venta en el cálculo de un Valor Neto Realizable?</i> <p><i>Por otro lado, agradecemos nos indiquen (...), ¿el deterioro reconocido en las propiedades, planta y equipo para activos depreciables, como de activos no depreciables (terrenos) generan diferencias temporarias los cuales generan impuesto de renta diferido bien sea activo o pasivo?</i></p>

Respuesta

Método para determinar valor neto realizable en inventarios consumibles para un prestador de servicios

Teniendo en cuenta que los inventarios se miden por el menor entre el costo y el valor neto de realización (valor de venta estimado menos los costos de terminación y de venta), la consulta se refiere exclusivamente respecto de aquellos inventarios consumibles (materiales, empaques, accesorios) que no se venden de forma separada, sino que hacen parte de otro bien o

hacen parte de un servicio ofrecido a los clientes.

Al respecto el valor neto de realización de los inventarios se tratará teniendo en cuenta la circunstancia que da origen al deterioro de los inventarios:



Origen del deterioro de inventarios ¹¹⁷	Aplicación del Valor Neto de Realización
Inventarios consumibles dañados.	Si no pueden usarse en la prestación del servicio, su valor neto de realización corresponderá con el valor por el cual se puedan vender (en sus condiciones actuales) menos los costos relacionados con esa venta.
Inventarios consumibles parcial o totalmente obsoletos.	Si no pueden usarse en la prestación del servicio, su valor neto de realización corresponderá con el valor por el cual se puedan vender (en sus condiciones actuales) menos los costos relacionados con esa venta.
Inventarios consumibles sobre los cuales sus precios de mercado han caído.	El valor neto de realización debe determinarse teniendo en cuenta los precios de venta del servicio ofrecido a los clientes menos los costos de prestar el servicio y los costos relacionados con vender el servicio ¹¹⁸ .
Inventarios consumibles sobre los que sus costos de prestar el servicio al cual están vinculados han aumentado significativamente.	El valor neto de realización debe determinarse teniendo en cuenta los precios de venta del servicio ofrecido a los clientes menos los costos de prestar el servicio y los costos relacionados con vender el servicio ¹¹⁹ .

Presentación del deterioro de valor en los inventarios en el estado de resultados.

El deterioro de los inventarios implica una pérdida, por tanto esta afectaría los gastos del período, tanto para las entidades pertenecientes al grupo uno, como para las entidades pertenecientes al grupo dos.

A continuación, se transcriben los párrafos 13.16 de la sección de Inventarios y 27.2 de la sección de Deterioro del Valor de los Activos de las NIIF para las PYMES, y el párrafo 34 de la NIC 2:

NIIF para las PYMES

“Deterioro del valor de los inventarios 13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una entidad evalúe al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes) (...).

Deterioro del valor de los inventarios

27.2 Una entidad evaluará en cada fecha sobre la que se informa si ha habido un deterioro del valor de los inventarios. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares—véase el párrafo 27.3) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta.

Si a una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se le ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y

venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados”. (Negrilla fuera el texto)

NIIF Plenas

Reconocimiento como un gasto

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

El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida.

El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios que hayan sido reconocidos como gasto en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar”.

Como puede observarse las NIIF Plenas y las NIIF para las PYMES, solamente mencionan que la pérdida por deterioro se debe reconocer como un gasto, sin embargo ni el marco conceptual, ni las normas sobre presentación de estados financieros (estado de resultados), establecen claramente la diferencia entre gastos de la operación, otros gastos y costos de venta.

Observando los criterios de clasificación relacionados con el Estado de Resultados, observamos que cuando las NIIF se refieren a gastos, se refieren a que se deben reconocer en

¹¹⁷ Tomados del párrafo 28 de la NIC 2

¹¹⁸ Adaptado del párrafo 32 de NIC 2, y el ejemplo 3 del módulo de entrenamiento de NIIF para las PYMES No 27

¹¹⁹ Adaptado del párrafo 32 de NIC 2, y el ejemplo 3 del módulo de entrenamiento de NIIF para las PYMES No 27



el resultado actual del periodo, pero la cuenta contable no la específica, entonces es el elaborador de la información financiera quien debe determinar la presentación del rubro de deterioro de valor de los inventarios como un

gasto de la operación, otros gastos o un costo de ventas.

Un ejemplo de lo anterior podría ser el siguiente:

Tratamiento del deterioro de valor de los inventarios	Análisis de la presentación
Como un gasto de la operación	Cuando se trate de deterioro de inventarios frecuentes y se consideran que no hacen parte del costo del servicio.
Como otros gastos	Cuando se trate de inventarios dañados, o parcial o totalmente obsoletos debido a desastres naturales, o por daños poco frecuentes.
Como un costo de ventas	Cuando se trate de inventarios deteriorados y que se consideran normales dentro del sector en el cual se desempeña la entidad (supermercados, talleres de mecánica, restaurantes, servicios de metalmecánica, entre otros)

En conclusión al elaborar los estados financieros, se debe determinar a través del análisis de las situaciones, la forma como se presentará la pérdida por deterioro de valor de los inventarios en el estado de resultados ya sea como un gasto de la operación, como otros gastos, o como costo de las ventas, y se debe aplicar dicha política de manera uniforme en los estados financieros.

Determinación respecto de si el impuesto de industria y comercio hace parte de los costos de ventas para determinar el valor neto realizable de inventarios

Dentro de las NIIF Plenas y las NIIF para las PYMES no existe una lista de elementos que hacen parte de los costos de venta que reducen el precio de venta para determinar su valor neto de realización, el término costos de ventas para

determinar el valor neto realizable de inventarios no debe entenderse como los costos de producción necesario para terminar un inventario (costos de terminación), sino que deben entenderse como aquellos pagos que debe realizar la entidad si el producto es vendido, es decir se trata de gastos incrementales (no existirían si el inventario terminado o el servicio que incorpora inventarios, no fuese vendido) y de conformidad con las normas de inventarios, no hace parte del costo de los mismos.

Los costos relacionados con las ventas de inventarios para determinar el valor neto realizable de inventarios (costo de ventas) pueden incluir lo siguiente (a modo de ejemplo):

Costos de ventas para determinar el valor neto realizable de inventarios	Análisis
Empaque del producto	Sí, siempre que el precio de venta incluya el precio del producto empaçado y que este no haya sido parte del costo del inventario en su proceso productivo.
Comisión a los vendedores	Sí, siempre que la comisión se genere por vender los productos.
Sueldo fijo de los vendedores	No, debido que existan ventas o no, los sueldos fijos pactados deben pagarse a los trabajadores.
Arriendo de la sala de ventas	No, debido que existan ventas o no, el arrendamiento debe pagarse.
Comisión por ventas a través del sistema de tarjetas de crédito o débito	Sí, siempre que la entidad realice sus ventas habituales a través de dichos sistemas.

Ahora respecto de si el impuesto de industria y comercio hace parte de los costos de la venta

para determinar el valor neto realizable de inventarios, se realizará el siguiente análisis:



Impuesto de industria y comercio	
Hecho generador	Artículo 32 de la Ley 14 de 1983.- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.
Base gravable	Artículo 342 de la Ley 1819 de 2016. Base gravable y tarifa. La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este Artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que el impuesto de industria y comercio se genera por las ventas realizadas por un contribuyente, podríamos concluir que el impuesto de industria y comercio hace parte de los costos de la venta para efectos de determinar el valor neto de realización de los inventarios, debido que si no existe la venta, entonces no habría lugar a ese gasto por parte de una entidad.

El deterioro de Propiedad, planta y equipo genera impuesto diferido

Siempre que existan diferencias entre el importe en libros de un activo y la base fiscal del mismo, se genera diferencia temporaria (siempre que en futuro dichas diferencias tengan alguna incidencia en la determinación del impuesto de renta y complementarios), y toda diferencia temporaria da lugar a un impuesto diferido activo o pasivo, de acuerdo con la situación.

A continuación se transcriben los párrafos 29.7 a 29.10 de las NIIF para las PYMES, referidas al impuesto diferido:

“Principio de reconocimiento general

29.7 Es inherente al reconocimiento de un activo o un pasivo que la entidad que informa espere recuperar o cancelar el importe en libros de ese activo o pasivo respectivamente. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de ese importe en libros vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si esta recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección exige que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos (activo por impuestos diferidos), con ciertas excepciones limitadas.

Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún

impuesto diferido con respecto al activo o pasivo. (Negrilla fuera del texto)

29.8 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan “diferencias temporarias”), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores. (Negrilla fuera del texto) (...)

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos (...)

16 Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en periodos futuros.

Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo.

Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad en forma de pagos de impuestos.

Por lo anterior, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39”. (Negrilla fuera del texto)

Sin embargo, se debe analizar la existencia o no del impuesto diferido sobre el importe en libros de



un elemento de propiedad, planta y equipo deteriorado de acuerdo a las siguientes circunstancias, a manera de ejemplo:

Circunstancia 1. El importe en libros del terreno es \$1.200, que incluye el costo por \$1.500 menos deterioro de valor acumulado por \$300, la base fiscal para el activo es de \$1.500; en este caso debe analizarse si la diferencia de \$300 (importe en libros \$1.200 menos base fiscal \$1.500) genera una diferencia futura derivada de la pérdida en venta del activo en el momento que dicha situación llegase a ocurrir.

Si la pérdida en venta del activo no fuese deducible o no se pudiera compensar con otras partidas de la renta, entonces dicha diferencia no sería temporaria y no se generaría impuesto diferido en la transacción.

Circunstancia 2. El importe en libros de la maquinaria es \$1.200, que incluye el costo por \$2.000 menos depreciación acumulada de \$500 y menos deterioro de valor acumulado por \$300, la base fiscal para el activo es de \$2.000 menos una depreciación fiscal de \$400; en este caso debe analizarse si la diferencia de \$400 (importe en libros \$1.200 menos base fiscal \$1.600) genera una diferencia futura que puede ser recuperable debido que la depreciación del activo es deducible para efectos fiscales.

En este caso por tratarse de una diferencia en la base de depreciación (el deterioro del activo cambia el importe depreciable contable, pero no el fiscal) la entidad podrá recuperar fiscalmente la diferencia (a través de una deducción o costo por depreciación), entonces dicha diferencia sería temporaria y se generaría impuesto diferido en la transacción. (...)



Inversiones en cooperativas bajo NIIF para Pymes

Concepto	Pregunta
2018-0476	<p>“¿Cómo calculo la valoración de una inversión en una cooperativa si su capital está constituido por aportes de los socios y no por acciones, utilizando el método de valor intrínseco?”</p> <p>Valor patrimonio..... 20.000.000.000 Capital..... 4.700.000.000 Reserva..... 4.000.000.000 Pérdida acumulada..... (7.000.000.000) Adopción por primera vez... 18.300.000.000”</p>

Respuesta

(...) En primer término, debemos aclarar que habiéndose emitido los Decretos que ponen en vigencia los estándares de información financiera en Colombia, el tratamiento contable debe efectuarse teniendo en cuenta el marco técnico normativo que le corresponda a la entidad. Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referencia el marco técnico normativo del Anexo 2 del Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificatorios, es decir, la NIIF para las PYMES.

Los aportes en una cooperativa tienen características especiales, que los hace diferente de una acción o una cuota parte de interés social en una empresa por acciones o limitada; entre otras características tenemos las siguientes:

- Los aportes en una cooperativa se realizan para obtener un fin de carácter solidario, para satisfacer necesidades sociales, culturales o económicas (Artículo 3 de la Ley 79 de 1988).
- Las cooperativas son entidades sin ánimo de lucro creadas con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general (Artículo 4 de la Ley 79 de 1988), pero con aportes que pueden ser devueltos a solicitud del aportante, cuando este es excluido, o cuando este fallece.
- Los aportes pueden realizarse en dinero, en especie, o en trabajo convencionalmente evaluado (Artículo 47 de la Ley 79 de 1988).
- Los aportes en una cooperativa, representan un derecho a participar en la asamblea general sin depender del monto de los aportes sociales (participación democrática). Cada aportante tiene un derecho de voto sin importar sus valores (numerales 3 y 6 del Artículo 5, y Artículo 33 de la Ley 79 de 1988).
- Cuando el asociado de la cooperativa decida retirarse, los aportes y sus rendimientos, deberán ser devueltos, de conformidad con lo señalado en los estatutos.
- Podrá establecerse en los estatutos un procedimiento para mantener el poder adquisitivo constante de los aportes sociales, dentro de los límites que fije el reglamento de la presente Ley y sólo para ejercicios económicos posteriores a la iniciación de su vigencia (parágrafo del Artículo 47 de la Ley 79 de 1988).
- Una persona natural no puede poseer más del 10% de los aportes sociales de una cooperativa, para personas jurídicas la prohibición corresponde al 49% de los aportes sociales, con algunas excepciones resultantes de procesos de fusión impropias, (artículo 40 de la Ley 79 de 1988).
- Los aportes en una cooperativa constituyen un capital de riesgo, para el asociado.
- Las reservas sociales no se pueden repartir (numeral 8 del Artículo 5 de la Ley 79 de 1988).
- Las decisiones generales de la asamblea se tomarán por parte de la mayoría absoluta de los votos de los asistentes, las decisiones



sobre reformas de estatutos, transformación, fusión, disolución (entre otras), serán tomadas por parte de las 2/3 partes de los asistentes (Artículo 32 de la Ley 79 de 1988).

- Las cooperativas serán de responsabilidad limitada. Para los efectos de este Artículo se limita la responsabilidad de los asociados al valor de sus aportes y la responsabilidad de la cooperativa para con terceros, al monto del patrimonio social (Artículo 9 de la Ley 79 de 1988).
- Los aportes sociales de los asociados, se acreditarán mediante certificaciones o constancias expedidas según lo dispongan los estatutos y en ningún caso tendrán el carácter de títulos valores (Artículo 48 de la Ley 79 de 1988).

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos concluir que en efecto el aporte de un asociado en una entidad cooperativa representa un activo financiero, debido que corresponde a un derecho contractual a recibir efectivo, a recibir un activo financiero de otra entidad, o a intercambiarlo con un pasivo financiero con la misma entidad, siempre que el tenedor del derecho así lo solicite y siempre que los estatutos y la legislación se lo permitan.

En razón de lo anterior, el aporte en una cooperativa no cumple la definición de instrumento de patrimonio; un instrumento de

patrimonio de acuerdo con la definición establecida en las Normas de Información Financiera es lo siguiente:

“Un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos”.

En opinión de este Consejo, las inversiones realizadas en cooperativas se deberán tratar como un instrumento financiero, ya que no se posee influencia significativa, control, ni control conjunto.

Por lo anterior, podrán medirse al costo más lo que le corresponde al asociado por revalorización de aportes (según decisiones de la asamblea), menos cualquier pérdida por deterioro acumulada.

Ahora bien, en cuanto si puede ser tomado el valor intrínseco como valor razonable, este Consejo se ha pronunciado en varias ocasiones indicando que:

“El valor intrínseco no corresponde al valor razonable debido a que no todos los activos y pasivos se encuentran a valor razonable.

El método del valor razonable del activo neto ajustado tiene una estructura similar al valor intrínseco, pero se calcula considerando los valores razonables y no los saldos en libros, por lo cual su resultado puede ser muy diferente al valor intrínseco.” (...)



Inversiones en fondos colectivos

Concepto	Pregunta
2018-0974	(...) Una empresa invierte en un fondo de inversión colectiva (FIC) donde el mayor porcentaje de los recursos están invertidos en acciones que cotizan en bolsa. ¿Es correcto decir que la empresa inversionista basada en el Art. 368-1 del Estatuto Tributario, puede contabilizar y tratar este rubro como una inversión en acciones o debería llevarse como otros instrumentos financieros?

Respuesta

(...) En relación con el tratamiento contable, el cual puede diferir del tratamiento fiscal, dada la autonomía e independencia que existe entre las normas tributarias y las contables, dependerá del marco técnico aplicado por la entidad y la forma en que ha sido clasificada la inversión.

Por ejemplo, tratándose de una empresa clasificada en el Grupo 1, la inversión realizada podría corresponder a una inversión en un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NIIF 9, y cuya medición inicial y posterior se realiza a valor razonable.

Algunos elementos de los fondos de inversión colectiva que pueden ser útiles para definir su tratamiento contable son los siguientes:

Un fondo de inversión colectiva (FIC) se define como¹²⁰:

“Es un mecanismo de ahorro e inversión administrado por sociedades fiduciarias, a través del cual se invierten recursos de varias personas en un portafolio de activos conforme a lo establecido en el reglamento del respectivo fondo.

Los recursos del fondo son gestionados de manera colectiva por el fiduciario y los resultados económicos que se obtengan son distribuidos proporcionalmente y de manera diaria entre todos los inversionistas”.

El Decreto 2555 de 2010 y sus modificatorios, recoge y reexpide las normas en materia del sector financiero, asegurador y del mercado de valores, en su parte 3, trata el tema relacionado con los fondos de inversión colectiva.

El artículo 3.1.1.2.1 define el fondo de inversión colectiva (FIC) como:

“Para los efectos de esta Parte se entiende por Fondo de Inversión Colectiva todo mecanismo o vehículo de captación o administración de sumas de dinero u otros activos, integrado con el aporte de un número plural de personas determinables una vez el fondo entre en operación, recursos que serán gestionados de manera colectiva para obtener resultados económicos también colectivos”.

El Decreto 2555 de 2010 menciona dos clases de fondos de inversión colectiva (FIC), los abiertos y los cerrados, las diferencias entre ellos se centran en lo siguiente:

Características	FIC abiertos	FIC cerrados
Definición	Son aquellos fondos de inversión colectiva en los cuales a sociedad administradora está obligada a redimir las participaciones de los inversionistas en cualquier momento, durante la vigencia del mismo ¹²¹ .	Son aquellos fondos de inversión colectiva en los que la sociedad administradora de fondos de inversión colectiva únicamente está obligada a redimir las participaciones de los inversionistas al final del plazo previsto para la duración del fondo de inversión colectiva ¹²² .

De acuerdo con lo anterior, la clasificación de un fondo de inversión colectiva en el estado de

situación financiera se realizará teniendo en cuenta un análisis de lo siguiente:

¹²⁰ Tomado de Asofiduciarias, consultado en noviembre 25 de 2018, en el siguiente enlace <https://www.asofiduciarias.org.co/educacion-financiera/fondos-de-inversion-colectiva/>

¹²¹ Tomado del artículo 3.1.1.2.3 del Decreto 2555 de 2010 y sus modificatorios

¹²² Tomado del artículo 3.1.1.2.4 del Decreto 2555 de 2010 y sus modificatorios



Objeto del fondo (inversión a largo o corto plazo);

- Activos en los que se realizará la inversión (títulos de deuda, instrumentos de patrimonio, derivados financieros, inmuebles);
- Naturaleza y características de las inversiones, y
- Clasificación del fondo, si es cerrado o abierto, si los fondos están disponibles a la vista, o si los fondos tienen un pacto de permanencia.

Desde el punto de vista de las Normas de Información Financiera, y teniendo en cuenta que el consultante menciona que “*el mayor porcentaje de los recursos están invertidos en acciones que cotizan en bolsa*”, nos encontraríamos frente a un activo financiero, el cual se analizará para establecer su clasificación en el estado de situación financiera de conformidad con lo establecido en el párrafo 54 de la NIC 1:

Clasificación	Análisis
Efectivo y equivalentes al efectivo	El equivalente al efectivo se tiene para cumplir con compromisos de pago a corto plazo (no para propósitos de inversión), un equivalente al efectivo puede ser fácilmente convertible en una cantidad determinable de efectivo y está sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor (NIC 7.7). Por tratarse de un FIC en el cual gran parte de sus recursos se encuentran invertidos en instrumentos de patrimonio que cotizan en bolsa, no puede tratarse como un equivalente al efectivo.
Inversiones contabilizadas por el método de la participación	Las inversiones que se contabilizan a través del método de la participación, son aquellas que han tomado como política contable dicha medición en sus estados financieros separados, y que sobre ellas exista influencia significativa (asociadas), control conjunto (negocios conjuntos) o control (subsidiarias). Dependerá de la relación existente entre la entidad que invierte y la sociedad emisora del instrumento de patrimonio su clasificación en dicho rubro.
Otros activos financieros	La inversión en el fondo de inversión colectiva, cumple la definición de activo financiero, por lo que de no poderse clasificar como una inversión contabilizada por el método de la participación o un efectivo y equivalente al efectivo, la entidad la presentará en el estado de situación financiera como otros activos financieros.

En el párrafo 54 de la NIC 1, se especifica la presentación del estado de situación financiera, y para el caso concreto de la consulta, se presentarán como activos financieros, así:

“Estado de situación financiera.

Información a presentar en el estado de situación financiera.

54 El estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- (a) propiedades, planta y equipo;*
- (b) propiedades de inversión;*
- (c) activos intangibles;*
- (d) activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (h) e (i));***
- (e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;*
- (f) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura;*
- (g) inventarios;*
- (h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;*
- (i) efectivo y equivalentes al efectivo; (...)*

En caso de que la inversión en el fondo de inversión colectiva en la que “*el mayor porcentaje*

de los recursos están invertidos en acciones que cotizan en bolsa” sea una cifra significativa, el preparador de estados financieros podrá presentar en el estado de situación financiera un rubro denominado “*instrumentos de patrimonio a través de fondos de inversión colectiva*” o un nombre similar, de conformidad con el párrafo 55 de la NIC 1 que establece lo siguiente:

“Una entidad presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales (incluyendo por desagregación las partidas enumeradas en el párrafo 54), encabezados y subtotales, cuando esa presentación sea relevante para comprender su situación financiera”.

La medición inicial o posterior de una inversión en un fondo de inversión colectiva dependerá de la clasificación del instrumento, y este podría corresponder, según el marco técnico del grupo 1, a un activo financiero con cambios en resultados o un activo financiero con cambios en el otro resultado integral, instrumentos cuya medición inicial y posterior se realizan al valor razonable (...)

Inversiones - deterioro

Concepto	Pregunta
2018-0878	<p><i>“La empresa tiene unas inversiones en otra entidad, la cual está en proceso de liquidación debido a que estaba captando dineros ilegalmente.</i></p> <p><i>Cuando se constituyeron las inversiones con esta empresa todo el proceso fue legal y verificado ante la superintendencia correspondiente. (...)</i></p> <p><i>Como la superintendencia ya dictó una resolución en la que nos dice a los inversores que no nos van a responder por el 100% de la inversión, que sería proporcional y a cuotas.</i></p> <p><i>¿La empresa puede deteriorar el valor de la inversión en un 90% en un periodo contable? Esto para disminuir el impuesto de renta ya que por estas inversiones no se está recibiendo ningún ingreso. (...)</i>”</p>

Respuesta

(...) la aplicación de lo establecido en los marcos de información financiera, no necesariamente producen efectos fiscales, por cuanto para estos casos deberá considerarse lo establecido en las disposiciones tributarias.

Teniendo en cuenta que la entidad posee una inversión en acciones o cuotas partes de interés social (instrumento de patrimonio) sobre una sociedad, lo primero que debe determinar es el marco normativo y la norma o sección que debe aplicar en sus estados financieros separados, de acuerdo con lo siguiente:

<i>Relación entre el tenedor del instrumento de patrimonio y el emisor</i>	<i>Norma de Información Financiera-grupo 1¹²³</i>	<i>Norma de Información Financiera-grupo 2¹²⁴</i>
Control	NIC 27	Sección 9
Control conjunto	NIC 27 – NIC 28	Sección 9 – 15
Influencia significativa	NIC 27 – NIIF 11	Sección 9 - 14
No posee control, ni control conjunto, ni influencia significativa	NIIF 9	Sección 11

De conformidad con las normas de información financiera, la medición (inicial y posterior) se puede realizar de la siguiente manera:

- Al valor razonable con cambios en resultados (NIIF 9, NIC 27, sección 11)
- Al valor razonable con cambios en otro resultado integral (ORI) (NIIF 9)
- Al costo menos el deterioro de valor (NIC 27, sección 11)
- Al método de la participación (NIC 27, NIC 28, NIIF 11, sección 9)

Los criterios de medición al valor razonable no presentan pérdidas por deterioro de valor, sino que presentan una ganancia o pérdida por variación del valor razonable, por lo que el deterioro de valor de un instrumento de patrimonio poseído por la entidad que informa afecta aquellos instrumentos medidos al costo y por el método de la participación.

Respecto del deterioro de los instrumentos de patrimonio medidos al costo y los medidos por el método de la participación, las normas de información financiera manifiestan lo siguiente:

¹²³ Incorporadas en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

¹²⁴ Incorporadas en el anexo 2º del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.



Descripción	Grupo 1 NIIF	Grupo 2 NIIF para las PYMES
Instrumentos de patrimonio sin control, sin control conjunto y sin influencia significativa cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado (párrafo 11.14 de la NIIF para las PYMES).	No aplica	Al final del periodo debe evaluarse la existencia de indicadores de deterioro. Los indicadores de deterioro se describen en el párrafo 11.22 de la NIIF para las PYMES. La pérdida por deterioro corresponde con la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación del importe que la entidad recibiría por el activo si se vendiese en la fecha sobre la que se informa (párrafo 11.25 de la NIIF para las PYMES).
Instrumentos de patrimonio con control, control conjunta o influencia significativa medidos al costo.	Al final del periodo debe evaluarse la existencia de indicadores de deterioro. Los indicadores de deterioro se describen en el párrafo 12 de la NIC 36. La pérdida por deterioro corresponde a la cantidad que excede el importe en libros del activo a su importe recuperable (párrafo 6 de la NIC 36).	Al final del periodo debe evaluarse la existencia de indicadores de deterioro. El deterioro de la inversión en una subsidiaria, negocio conjunto o asociada, se comprobará de manera individual incluida cualquier plusvalía asociada a la inversión (párrafo 14.8 d, de la NIIF para las PYMES). Los indicadores de deterioro se describen en el párrafo 27.9 de la NIIF para las PYMES. La pérdida por deterioro corresponde con la diferencia entre el importe en libros del activo y el importe recuperable (párrafo 27.5 de la NIIF para las PYMES).
Instrumentos de patrimonio con control, control conjunta o influencia significativa medidos al método de la participación.	Al final del periodo debe evaluarse la existencia de indicadores de deterioro. El deterioro de la inversión en una subsidiaria, negocio conjunto o asociada, se comprobará de manera individual incluida cualquier plusvalía asociada a la inversión (párrafo 42 de la NIC 28). Los indicadores de deterioro se describen en el párrafo 12 de la NIC 36 y 41A de la NIC 28. La pérdida por deterioro corresponde a la cantidad que excede el importe en libros del activo a su importe recuperable (párrafo 6 de la NIC 36).	Al final del periodo debe evaluarse la existencia de indicadores de deterioro. El deterioro de la inversión en una subsidiaria, negocio conjunto o asociada, se comprobará de manera individual incluida cualquier plusvalía asociada a la inversión (párrafo 14.8 d, de la NIIF para las PYMES). Los indicadores de deterioro se describen en el párrafo 27.9 de la NIIF para las PYMES. La pérdida por deterioro corresponde con la diferencia entre el importe en libros del activo y el importe recuperable (párrafo 27.5 de la NIIF para las PYMES).

De conformidad con lo anterior, la entidad al final de cada periodo debe evaluar la existencia de indicadores de deterioro, en caso de existir algún indicador, debe medir el importe recuperable del instrumento de patrimonio y reconocer una

pérdida por deterioro de valor por la diferencia entre el importe en libros y su importe recuperable, según se establezca en el marco de información financiera que resulte pertinente.



ISAE 3402

Concepto	Pregunta
2018-1050	<i>“Actualmente atiendo servicios como revisor fiscal en una compañía que presta servicios de outsourcing de nómina a terceros. Los revisores fiscales de algunos de estos terceros (atendiendo NIA 402), han solicitado recibir informes tipo 2 de ISAE 3402. Por lo anterior, he cotizado a mi cliente, el costo de ese específico informe. El cliente, a pesar de explicarle y remitirle los apartes pertinentes del anexo 4° del Decreto 2420/15, asume que más que un informe especial, es una certificación del cumplimiento de controles internos y como tal está dentro de las funciones del revisor fiscal, la emisión de dicha “certificación” (...).</i>

Respuesta

En primer lugar debemos anotar que la responsabilidades por el establecimiento y cumplimiento de las medidas de control interno son de la administración de la entidad; el revisor fiscal, conforme a lo previsto en el Artículo 209 del Código de Comercio, debe expresar en su informe presentado a la asamblea si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Por ello, si el revisor fiscal en su informe realizado a la Asamblea o Junta de Socios, concluye que las medidas de control interno de la entidad que presta los servicios de outsourcing son adecuadas, esta declaración junto con la certificación emitida por la administración, como responsable del control interno, podría ser utilizada como base para determinar por parte de los clientes la existencia de controles internos adecuados en relación con la prestación de los servicios.

En el caso de que fuese necesario la realización de trabajos adicionales a los requeridos para emitir el dictamen de los estados financieros de la entidad que presta los servicios de outsourcing, por ejemplo establecer si las medidas de control interno son adecuadas para cada contrato suscrito por la entidad, este requerimiento debería incorporarse en el contrato que formaliza la prestación de servicios de revisoría fiscal, de tal forma que los honorarios establecidos incorporan los costos derivados de la prestación de este servicio.

Al respecto aunque la relación entre el cliente y el revisor fiscal, es un tema reglamentado en la legislación comercial, es importante que se elabore un contrato escrito en el que se incorporen los términos del trabajo (encargo) entre el revisor fiscal y el representante legal de la entidad, el cual deberá contener por lo menos lo siguiente¹²⁵:

- el objetivo y el alcance del trabajo a realizar (puede incluir una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias, las NIA aplicables, normas de ética, entre otras);
- las responsabilidades del revisor fiscal;
- las responsabilidades de la entidad;
- la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
- una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por la revisoría fiscal y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.
- los honorarios pactados y la base como fueron calculados.

Cuando se realice el acuerdo contractual con la entidad y se detecten consideraciones especiales, es importante que se pacte desde el inicio la forma como se realizarán dichos aspectos especiales y la forma como se remunerará el trabajo a la revisoría fiscal. El revisor fiscal también deberá tener en cuenta si los servicios adicionales al encargo de revisoría fiscal pueden afectar la aplicación de los principios del código de ética, y si este fuera el

¹²⁵ Adaptada de la NIA 210 (párrafos 9, 10,11 y A22), acuerdo de los términos del encargo de auditoría,

incorporada en el anexo cuatro del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



caso, identificar las amenazas y aplicar las salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

En relación con el tema de los honorarios adicionales, el CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre este tema, por cuanto la remuneración pactada entre el contador público y el usuario de sus servicios, sus obligaciones y derechos, son los establecidos en el contrato que formaliza la prestación de los servicios profesionales.

Respecto del informe tipo 2 mencionado en la ISAE (NIEA) 3402¹²⁶ el párrafo 9° lo define de la siguiente manera:

“(k) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (denominado en esta NIEA “informe tipo 2”) Informe que comprende:

(i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

(ii) una afirmación por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

- a) la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo determinado;*
- b) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y*

c) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo determinado; y

(iii) Un informe de aseguramiento del auditor del servicio que:

- a) proporciona una seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a, b y c anteriores; e*
- b) incluye una descripción de las pruebas de controles y de los resultados de las mismas”.*

En conclusión, si fuera necesario la realización de trabajos adicionales a los requeridos para emitir el dictamen de los estados financieros de la entidad que presta los servicios de outsourcing, por ejemplo para establecer si las medidas de control interno son adecuadas para cada contrato suscrito por la entidad, este requerimiento debería incorporarse en el contrato que formaliza la prestación de servicios de revisoría fiscal, de tal forma que los honorarios establecidos incorporan los costos derivados de la prestación de este servicio.

Teniendo en cuenta lo anterior, el informe tipo dos exigido a la revisoría fiscal para los clientes del outsourcing, podría considerarse dentro del acuerdo contractual suscrito entre las partes como un informe especial, que podría conllevar a variar los precios del servicio, siempre que ambas partes lo acuerden de esa manera.

¹²⁶ La ISAE (NIEA) 3402 se encuentra incorporada en el anexo cuatro del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Libros de contabilidad

Concepto	Pregunta
2018-0399	<p><i>¿Es posible que después de haber aprobado unos estados financieros con un valor, después aparezcan los mismos estados financieros con cifras diferentes?</i></p> <p><i>¿Es posible que los libros auxiliares contables estén en físico, cuando ya el Edificio está bajo las normas NIF y tienen que pagar mensualmente la Retefuente y la contabilidad por obvias razones debe estar digitalizada ya que se encuentra presumo con las normas NIF.</i></p> <p><i>¿Es posible que no tengan estas cifras en digital? y ¿acaso no es obligación de tener dichas cifras digitalizadas?</i></p> <p><i>Aunque me dicen que puedo consultar los libros auxiliares, entonces ¿por qué de haberse implementado en el CM las NIF no tienen esos datos en archivos digitales?</i></p>

Respuesta

(...) ¿Es posible que después de haber aprobado unos estados financieros con un valor, después aparezcan los mismos estados financieros con cifras diferentes?

Una vez los estados financieros son aprobados, las cifras mostradas en estos no se pueden cambiar, a menos que de manera posterior se encuentre un error, el cual se subsana de la siguiente manera:

Marco de Información Financiera	Error material	Error inmaterial
Grupo 2- NIIF para las PYMES (sección 10, párrafos 10.19 a 10.23)	Los errores materiales se reconocen contablemente en el periodo en que se detectan afectando los resultados acumulados, y se corrige el error en los estados financieros de forma retroactiva, además se realizarán las revelaciones pertinentes.	Los errores inmateriales se reconocen contablemente en el periodo en que se detectan afectando el resultado de ese periodo.
Grupo 3- NIF para Microempresas. Párrafos 2.39 y 2.40	Los errores materiales se reconocen contablemente en el periodo en que se detectan afectando el resultado de ese periodo, además se harán las revelaciones pertinentes.	Los errores inmateriales se reconocen contablemente en el periodo en que se detectan afectando el resultado de ese periodo.

La corrección de errores contables se realiza sobre los estados financieros presentados al máximo órgano de la entidad en periodos futuros, por lo que presentarse unos días después con las cifras modificadas denota que la información financiera no fue elaborada con el cuidado suficiente y podría acarrear sanciones disciplinarias al contador público que elaboró la información financiera, y al Revisor Fiscal que dictaminó la información financiera.

¿Es posible que los libros auxiliares contables estén en físico, cuando ya el edificio está bajo las normas NIF y tienen que pagar mensualmente la Retefuente y la contabilidad por obvias razones debe estar

digitalizada ya que se encuentra presumo con las normas NIF?

¿Es posible que no tengan estas cifras en digital? y ¿acaso no es obligación de tener dichas cifras digitalizadas?

Aunque me dicen que puedo consultar los libros auxiliares, entonces ¿por qué de haberse implementado en el CM las NIF no tienen esos datos en archivos digitales?

Los estados financieros deben elaborarse teniendo en cuenta lo registrado en los libros de contabilidad, al respecto el Artículo 10 de la Ley 43 de 1990 manifiesta lo siguiente:



“La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance”.

Actualmente no existe una norma que obligue a las entidades a llevar la contabilidad de manera sistematizada, manual o a través de un software especializado. Tampoco existe normativa que obligue a presentar los libros auxiliares en físico o en medio digital.

Las Normas de Información Financiera no regulan la forma como se deben llevar los registros contables por parte de una entidad (sean de forma manual o sistematizada, o en forma física o digitalizada), sin embargo, las normas relacionadas sobre libros auxiliares mencionan lo siguiente:

Artículo 125 del Decreto 2649 de 1993:

“Art. 125. Libros. Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes.

Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continúa. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.

Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

4. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:

a) Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global;

b) Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones;

c) Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras;

d) Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos;

e) Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad”.

El Artículo 173 del Decreto 19 de 2012, que modificó el Artículo 56 del Código de Comercio estableció lo siguiente:

“Los libros podrán llevarse en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación. El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional” (...)



Libros de contabilidad – enmendaduras

Concepto	Pregunta
2018-0523	<p><i>“(…) En un libro contable de una organización comunal ¿puede haber tachones, asientos a lápiz, enmendaduras, dualidad de recibos asentados en este?</i></p> <p><i>Si un contador público titulado, ve que en un libro contable todo lo anotado en el numeral anterior y emite un concepto que eso se puede hacer, ¿es válido? (…)”</i></p>

Respuesta

(…) Vale la pena recordar que lo obligatorio, en cuanto al registro de libros oficiales ante las Cámaras de Comercio, según el Decreto Ley 019 de 2012 que modificó el artículo 28 del Código de Comercio numeral 7) son:

“Los libros de registro de socios o accionistas, y los de actas de asamblea y juntas de socios”.

Igualmente esta norma adicionó un inciso al artículo 56 del Código de Comercio en el que consagró la posibilidad de llevar en archivos electrónicos todos los libros de la Entidad.

De estas dos normas se puede concluir la posibilidad de tener unos libros electrónicos y no físicos que no implican el registro obligatorio ante la Cámara de Comercio correspondiente, tales como el libro diario, mayor y balances y el libro de inventarios, es decir, lo que comúnmente denominamos libros de contabilidad oficiales, sin que se exija reglamentación al respecto.

Ahora bien, teniendo en cuenta normativas sobre regulación y sobre libros (política contable NIIF y teneduría de libros), en el año de transición existió una contabilidad oficial bajo normas locales, la cual deberá tener todo el soporte de prueba incluyendo los libros electrónicos y que también fue soporte para determinar bases fiscales hasta 2016 y una contabilidad bajo NIIF que tenía el carácter de informativa pero que no era ante terceros información oficial.

Así mismo, las dos podrían sustentarse en archivos electrónicos, sólo que una fue oficial ante terceros y la otra fue informativa.

Independiente de lo anterior, el responsable de la información financiera y de negocios, incluyendo la contabilidad, sigue siendo la administración de la entidad y, por tanto, de acuerdo con instrucción escrita del representante legal, puede determinarse libros físicos o libros electrónicos.

En ese orden de ideas, el artículo 128 del Decreto 2649 de 1993 establece:

“Forma de llevar los libros. Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables. En los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden.

Las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deben totalizarse por lo menos a fin de cada mes, determinando su saldo.

En los libros está prohibido:

- 1. Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren.*
- 2. Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones al texto de los asientos o a continuación de los mismos. En los libros de contabilidad producidos por medios mecanizados o electrónicos no se consideran “espacios en blanco” los renglones que no es posible utilizar, siempre que al terminar los listados los totales de control incluyan la integridad de las partidas que se han contabilizado.*
- 3. Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos.*
- 4. Borrar o tachar en todo o en parte los asientos.*
- 5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros”*

Por lo anterior, y de conformidad con la información suministrada por el peticionario, los libros de contabilidad físicos no podrán tener tachones, asientos a lápiz, enmendaduras, entre otros. En los libros electrónicos no sería posible que ocurriera. (…).



Libros oficiales

Concepto	Pregunta
2018-0650	"(...) Si una fundación (...) debe llevar libro de contabilidad. Caso positivo que libros? (...)"

RESPUESTA

(...) el Código de Comercio en sus Artículos 48 y 49, establece:

"Artículo 48. Conformidad de libros y papeles del comerciante a las normas comerciales - medios para el asiento de operaciones. todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este Código y demás normas sobre la materia (...).

Artículo 49. libros de comercio - concepto. Para los efectos legales, cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquéllos"

Adicionalmente, los artículos 125 al 130 del título III del Decreto 2649 de 1993, enuncian:

"Artículo 125. Libros. los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes.

Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continua. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.

Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes.
2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.
3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.
4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:

a) Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma

global.

b) Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones.

c) Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras.

d) Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos.

e) Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.

5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.

6. Cumplir las exigencias de otras normas legales.

Artículo 126. Registro de los libros. cuando la ley así lo exija, para que puedan servir de prueba los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades o entidades competentes en el lugar de su domicilio principal. (...)

Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los libros auxiliares no requieren ser registrados.

Solamente se pueden registrar libros en blanco. Para registrar un nuevo libro se requiere que:

1. Al anterior le falten pocos folios por utilizar o,
2. Que un libro deba ser sustituido por causas ajenas al ente económico.

Una u otra circunstancia debe ser probada presentando el propio libro, o un certificado del Revisor Fiscal cuando exista el cargo, o en su defecto de un contador público. Si la falta del libro se debe a pérdida, extravío o destrucción, se debe presentar copia auténtica del denuncia correspondiente (...).

Artículo 127. Lugar donde deben exhibirse los libros. los libros deben ser exhibirse en el domicilio principal del ente económico.



Artículo 128. Forma de llevar los libros. Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables. En los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden (...).

En los libros está prohibido:

- 1. Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren.*
- 2. Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones al texto de los asientos o a continuación de los mismos. En los libros de contabilidad producidos por medios mecanizados o electrónicos no se consideran "espacios en blanco" los renglones que no es posible utilizar, siempre que al terminar los listados los totales de control incluyan la integridad de las partidas que se han contabilizado.*
- 3. Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos.*
- 4. Borrar o tachar en todo o en parte los asientos.*
- 5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros (...).*

ARTICULO 129. INVENTARIO DE MERCANCIAS. El control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares, que deben contener, por unidades o grupos homogéneos, por lo menos los siguientes datos:

- 1. Clase y denominación de los Artículos.*
- 2. Fecha de la operación que se registre.*
- 3. Número del comprobante que respalda la operación asentada.*
- 4. Número de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas.*
- 5. Existencia en valores y unidad de medida.*
- 6. Costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado.*

7. Registro de unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con las unidades registradas en las tarjetas de control (...).

Artículo 130. Libro de accionistas y similares. Los entes económicos pueden llevar por medios mecanizados o electrónicos el registro de sus aportes; no obstante, en este caso diariamente deben anotar los movimientos de estos en un libro auxiliar, con indicación de los datos que sean necesarios para identificar adecuadamente cada movimiento.

Al finalizar cada año calendario, se deben consolidar en un libro, registrado si fuere el caso, los movimientos de que trata el inciso anterior.

Artículo 131. Libros de actas. sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los entes económicos pueden asentar en un solo libro las actas de todos sus órganos colegiados de dirección, administración y control. En tal caso debe distinguirse cada acta con el nombre del órgano y una numeración sucesiva y continua para cada uno de ellos.

Cuando inadvertidamente en las actas se omitan datos exigidos por la ley o el contrato, quienes hubieren actuado como presidente y secretario pueden asentar actas adicionales para suplir tales omisiones. Pero cuando se trate de aclarar o hacer constar decisiones de los órganos, el acta adicional debe ser aprobada por el respectivo órgano o por las personas que este hubiere designado para el efecto. (...)"

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por la consultante, en nuestra opinión, basados en el articulado antes citado, los libros oficiales deben estar debidamente custodiados y diligenciados por cada organización y según la normatividad vigente son los siguientes:

- Libro Diario
- Libros Mayor y Balances
- Libro de Actas de Asambleas
- Libros de Actas de Consejo de Administración o Junta Directiva
- Libro de Actas de Junta de Vigilancia o Comité de Control social
- Libro de Registro Social (...)



Límite de Revisorías Fiscales

Concepto	Pregunta
2018-1113	<i>Atentamente solicito me sea informado de acuerdo con lo preceptuado en el Artículo 215 del Código de Comercio, si el límite de cargos que puede ostentar el contador público que se desempeña como Revisor Fiscal principal, (5 sociedades por acciones) es aplicable y cuenta también para los Revisores Fiscales que ejercen el rol como suplentes, aun cuando quien figura como suplente no actúa ni firma documento alguno dentro de la sociedad para la cual fue nombrado.</i>

Respuesta

(...) La respuesta a la consulta fue tratada en el concepto 2018-0675, de la siguiente manera:

“Este Consejo acoge lo establecido por parte de la Superintendencia de Sociedades, en su circular externa 115-000011, la cual sobre este particular en el numeral 4.1 Criterios Objetivos, expone:

4. Criterios para elección del Revisor Fiscal principal y suplente.

4.1. Criterios objetivos

De igual manera dispone que ninguna persona natural puede ejercer el cargo de Revisor Fiscal en más de cinco sociedades por acciones. No obstante, esta Superintendencia considera que la aplicación estricta de este límite debe ser sopesada responsablemente por la revisoría fiscal, para lo cual, deberá analizarse de manera que se garantice que quien va a ejercer la labor cuente con todos los recursos necesarios de personal, tiempo y tecnología, para cumplir cabalmente con sus funciones atendiendo el tamaño de los entes económicos y la complejidad de sus operaciones.

*La prohibición señalada en el citado Artículo 215 hace referencia al ejercicio de revisorías fiscales en más de cinco sociedades por acciones, sea que quienes las desempeñen lo hagan indistintamente en calidad de revisores principales o de suplentes, **puesto que para la aplicación de la norma citada lo que debe tenerse en cuenta es el ejercicio efectivo del cargo, no la simple posibilidad de ejercerlo.***

Por consiguiente, para entrar a desempeñar efectivamente una revisoría fiscal en carácter de suplente, así sea en forma provisional, cuando

además ella se ejerza en calidad de principal en otras cinco sociedades por acciones, es indispensable que se renuncie a una de éstas” (la negrilla es nuestra).

Al respecto el Artículo 215 del Código de Comercio menciona lo siguiente:

*“Artículo 215. Requisitos para ser Revisor Fiscal-restricción. El Revisor Fiscal deberá ser contador público. **Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones.***

Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del Artículo 12 de la Ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes” (la negrilla es nuestra).

De la lectura del Artículo anterior y de lo expresado en el concepto 2018-0675, se observa que el verbo rector utilizado por el legislador es “ejercer”, por lo que el simple nombramiento no inhabilita al Revisor Fiscal, sino más bien lo inhabilita el ejercer como Revisor Fiscal en más de cinco sociedades por acciones.

Como medida de precaución este Consejo recomienda a los contadores revisar adecuadamente la cantidad de revisorías fiscales aceptadas en calidad de suplentes y la ejercida en calidad de principal, con el objetivo de verificar el cumplimiento de dicha norma. (...)



Límite de Revisorías Fiscales en sociedades anónimas

Concepto	Pregunta
2018-0952	<p>“Tengo una inquietud, ¿en cuántas revisorías fiscales puedo yo tener al hacerlo por medio de una empresa de asesorías?</p> <p>¿La credencial que se debe tramitar a nombre de la empresa en con cuál fin?”</p> <p>¿Yo como persona natural puedo tener cinco revisorías, pero me inquieta cuántas a través de una empresa?”</p>

Respuesta

(...) El Artículo 215 del Código de Comercio, acerca del Revisor Fiscal, establece:

“Art. 215. Requisitos y restricciones para ejercer el cargo de Revisor Fiscal. El Revisor Fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones. Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, (...).”

Respecto a la pregunta planteada por la peticionaria, la prohibición del artículo 215 del Código de Comercio hace referencia al ejercicio efectivo del cargo de Revisor Fiscal en más de cinco sociedades por acciones, sea que quienes las desempeñen lo hagan indistintamente en calidad de principales o suplentes, y no a la Simple posibilidad de ejercerla.

Así las cosas, el Revisor Fiscal que actúa como principal en cinco sociedades por acciones no puede ejercer el cargo en ninguna otra, ni siquiera para suplir la ausencia temporal del principal.

De otra parte, el mismo artículo 215 indica que las firmas de contadores ejercerán la labor de revisoría fiscal en cabeza de personas naturales, con lo cual la restricción de las cinco revisorías fiscales en entidades por acciones recaerá en las personas naturales que dicha firma designe para esta labor, mas no para la respectiva firma de contadores.

En relación con su pregunta sobre el número de revisorías fiscales que se pueden llevar a través de una empresa de asesorías, la Ley 43 de 1990 ha asignado la función de inspección y vigilancia a la Junta Central de Contadores, para verificar que la profesión de Contaduría Pública se ejerza

por personas naturales o jurídicas, que reúnan los requisitos establecidos por la ley, en garantía de idoneidad y confiabilidad, propendiendo porque las instituciones de educación superior que ofrecen programas de Contaduría Pública lo hagan en atención a las necesidades de la sociedad, a fin de evitar un desequilibrio entre el número de profesionales de esta disciplina y la demanda de sus servicios. (...).

Por lo anterior, le recomendamos verificar si la empresa que presta las asesorías contables es una firma registrada ante la Junta Central de Contadores, y si ella cumple los requisitos legales que sean pertinentes.

Al respecto, debemos recordar que un Contador Público en Colombia, tiene la obligación de cumplir las normas de control de calidad que han sido incorporadas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, que incorpora el marco técnico de aseguramiento.

En el numeral 11 se indica lo siguiente:

“Objetivo

11. El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- a. **la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)**
- b. *los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.”*

(...)



¿Los contadores deben estar certificados en NIIF?

Concepto	Pregunta
2018-0241	<i>La presente tiene como objetivo solicitar información referente a los cambios habidos en materia contable frente a las NIIF; Quiero saber los siguiente: ¿necesito presentar ante ustedes un certificado a nivel internacional para certificar o dictaminar estados financieros en Colombia?, o ¿qué requisitos exigen ustedes para la validación de dichos estados financieros?, ¿qué normas nos cobijan?, y ¿cómo solicitar la acreditación?</i>

Respuesta

(...) Solicitar información referente a los cambios habidos en materia contable frente a las NIIF

Mediante la Ley 1314 de 2009 Colombia se hace convergencia hacia normas de información financiera de alta calidad, transparentes y comparables; posteriormente a través de decretos reglamentarios unificados en el Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, se han determinado los marcos de información financiera aplicables a las entidades de conformidad al grupo en el cual se clasificarán.

El Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, ha sido modificado de manera posterior por los Decretos 2496 de 2015, 2101 de 2016, 2131 de 2016, y 2170 de 2017; los cuales traen anexos los marcos de información financiera aplicables en Colombia.

Los marcos de información financiera aplicables en Colombia pueden consultarse en la página web del CTCP www.ctcp.gov.co, o en el siguiente enlace <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/NIIF/>.

Quiero saber los siguiente: ¿necesito presentar ante ustedes un certificado a nivel internacional para certificar o dictaminar estados financieros en Colombia?, o ¿qué requisitos exigen ustedes para la validación de dichos estados financieros?, ¿qué normas nos cobijan?, y ¿cómo solicitar la acreditación?

Mediante concepto 2015-0710 emitido por parte del CTCP, se manifestó lo siguiente:

“El Artículo 37.7 de la Ley 43 de 1990 dice:

“37.7 Competencia y actualización profesional. El

Contador Público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria. Igualmente, el Contador Público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquéllos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico”

A la fecha el contador público en Colombia no tiene la obligación de obtener una certificación en específico, pero por las circunstancias actuales, el ejercicio de la profesión contable requiere la actualización profesional para poder aplicar los nuevos marcos técnicos normativos, de acuerdo con las disposiciones legales emitidas en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009.

*Para el caso expuesto en la consulta precisamos que las funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fueron establecidas en el Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, en la Ley 1314 de 2009 y en el Artículo 1° del Decreto 3567 de 2011. Dentro de las dieciséis (16) funciones mencionadas en la normativa en mención, se observa que no es función del **Consejo Técnico de la Contaduría Pública** mencionar, sugerir o avalar una entidad certificadora”.*

En conclusión, actualmente en Colombia para ejercer la profesión de Contador Público, el profesional debe cumplir con lo establecido en la Ley 43 de 1990, donde se incluye la inscripción como contador ante la Junta Central de Contadores, requisitos adicionales no existen actualmente al respecto (...).

Respecto a la exigencia de la certificación, el CTCP ha dado Respuesta a consultas similares, (...) 2017-0719, 2016-0860, 2015-0710. (...)



Manejo de fletes en transporte multimodal

Concepto	Pregunta
2018-0947	<p>Derecho de petición - Solicitud de concepto frente al manejo contable, registro y soportes del flete generado por el servicio de transporte multimodal (...)</p> <p>Tema de consulta: Manejo contable, registro y soportes del flete generado por el servicio de transporte multimodal, entendiendo que este servicio implica la existencia de un contrato único de transporte, por medio del cual un “operador de transporte multimodal” asume la responsabilidad de su cumplimiento frente al contratante, pudiendo subcontratar terceros transportadores, sin obrar como agente o intermediario entre estos y el remitente contratante, pues ante él actúa como principal responsabilizándose directamente del cumplimiento del contrato.</p> <p>¿Cómo debe el Operador de Transporte Multimodal contabilizar los ingresos para los terceros transportadores que subcontrate para el servicio de Transporte Multimodal que oferta?</p> <p>¿Cuál es el manejo que el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL debe hacer a su facturación frente a sus clientes contratantes ante quienes asume la responsabilidad y actuación directa para el servicio de transporte multimodal?</p> <p>¿Cómo debe el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL registrar, tanto contablemente como en sus facturas soportes, los ingresos correspondientes a los transportadores subcontratados?</p> <p>¿Puede el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL facturar el “flete” o “transporte” por su valor total y registrar en su contabilidad los ingresos de terceros (el flete pagado al transportador subcontratado) y los ingresos propios (el flete que deriva de su utilidad y gestión)?</p> <p>En el caso anterior, ¿Qué requisitos contables y/o fiscales debe tener en cuenta frente a sus clientes contratantes y sus transportadores subcontratados?</p> <p>CONSIDERACIONES:</p> <p>La anterior solicitud, se eleva teniendo en cuenta que la naturaleza propia del servicio de Transporte multimodal conlleva a que el mismo tenga como contraprestación un “flete” que el contratante debe pagar al “operador de transporte multimodal”, el cual se encuentra compuesto de:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) La sumatoria de fletes que este debió asumir ante los transportadores “subcontratados” (ingreso de terceros) y (2) La utilidad por las labores logísticas y responsabilidad directa asumida en virtud del contrato (ingreso propio); se establecen las siguientes: (...)

Respuesta

(...) Sobre ingresos recibidos para terceros el CTCP ha expedido, entre otros, los siguientes conceptos:

Concepto	Consideraciones por parte del CTCP
2018-0334	Elementos que permitirían establecer si la entidad actúa como principal, y no como agente, podrían ser los siguientes:



Concepto	Consideraciones por parte del CTCP
	<ul style="list-style-type: none"> • <i>La entidad tiene la obligación fundamental de proporcionar bienes o servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo, haciéndose responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios solicitados o comprados por el cliente.</i> • <i>La entidad puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales.</i> • <i>La entidad asume el riesgo de crédito del cliente.</i> <p><i>Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Se considera que una entidad actúa como agente cuando el monto de su ganancia es predeterminado, ya sea una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente.</i></p>
2018-0160	<p><i>Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, el servicio de transporte y mensajería expresa, debe ser prestado por empresas operadoras debidamente habilitadas por parte de la entidad gubernamental competente y no se trata de un simple negocio de intermediación entre las partes; en ese orden de ideas la empresa dedicada al servicio de transporte y mensajería expresa deberá medir el ingreso por la totalidad del valor cobrado a sus clientes y un costo o gasto por el valor pagado al tercero propietario del vehículo (si es que el servicio es prestado por vehículos de terceros).</i></p> <p><i>Las razones de medir el ingreso por la totalidad de lo cobrado a los clientes, y no por el diferencial entre el valor cobrado al cliente y el valor pagado al propietario del vehículo, se encuentran enmarcados dentro del párrafo 23.4 de las NIIF para las PYMES, que menciona lo siguiente:</i></p> <p><i>“Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, actuando por cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad (el agente) incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad”.</i></p> <p><i>De acuerdo con lo anterior, es de vital importancia determinar si los ingresos recibidos por los prestadores del servicio de transporte y mensajería expresa, actúan por cuenta propia, o si actúan como agentes de un tercero (relación de agencia).</i></p> <p><i>En una relación de agencia, los ingresos se registran únicamente por lo que corresponda al intermediario en la negociación, en la relación de agencia las entradas de beneficios económicos incluyen los importes recibidos por cuenta del tercero. En estos casos, sólo la parte de la entrada que representa la comisión para el agente se incluye en los ingresos de actividades ordinarias.</i></p> <p><i>Ahora, para determinar si se actúa como principal (registro de la totalidad de los ingresos) o si se actúa como agente (ingreso la comisión por intermediación) depende de los hechos y circunstancias de tipo contractual, legal y de responsabilidad frente a la prestación del servicio, de lo anterior se desprende que se actúa como principal (y no como agente) cuando el operador de mensajería expresa se encuentra expuesto a los riesgos y ventajas significativos asociados con la prestación del servicio.</i></p> <p><i>Entre las características que, solas o combinadas, indican que se actúa como principal encontramos:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>La empresa de transporte y mensajería expresa tiene la obligación fundamental de proporcionar servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo, haciéndose responsable de la aceptabilidad de los servicios solicitados por el cliente.</i> • <i>La empresa de transporte y mensajería expresa es la responsable principal del cumplimiento de proporcionar el servicio especificado al cliente; por ejemplo, haciéndose responsable de entregar la correspondencia o la encomienda en las condiciones contractuales pactadas (adaptada de la NIF 15 párrafo B37 (a)).</i> • <i>La empresa de transporte y mensajería expresa, a discreción, puede establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando servicios adicionales.</i> • <i>La empresa de transporte y mensajería expresa asume el riesgo de crédito del cliente.</i> <p><i>Se considera que se actúa como agente, cuando:</i></p>



Concepto	Consideraciones por parte del CTCP
	<ul style="list-style-type: none"> Se actúa como agente cuando la empresa de transporte y mensajería expresa no se encuentra expuesta a los riesgos y ventajas significativas asociados con la prestación del servicio. Se considera que se actúa como agente cuando la empresa de transporte y mensajería expresa, tiene un monto de su ganancia predeterminada, ya sea a través de una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente. <p>Tomando como referencia la NIIF 15, el párrafo 36 establece que: “una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente”.</p> <p>De acuerdo con lo anterior y con fundamento en la información suministrada en su consulta, existen elementos para concluir que estamos frente a un caso en el que la empresa de transporte y mensajería expresa actúa en calidad de principal y no como agente, considerando que ella es la responsable de la prestación del servicio de mensajería expresa (obligación de desempeño), y mantiene la responsabilidad contractual y legal con los clientes.</p>
2017-1110	<p>Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, el transporte público tanto de pasajeros, como el de carga, debe ser prestado por las empresas transportadoras debidamente acreditadas por parte de la entidad gubernamental competente y no se trata de un “acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto” entre la empresa transportadora y el propietario del vehículo en el cual se desarrolla el transporte.</p> <p>Por lo anterior, no podrá aplicarse la sección 15 de las NIIF para las PYMES “Negocios Conjuntos” para este tipo de actividad, sino que deberá aplicar lo normado en la sección 23 “ingresos de actividades ordinarias”.</p>
2018-0289	<p>Ahora bien, si la información disponible permite concluir que la entidad actúa como principal y no como agente, la cooperativa deberá reconocer el 100% de los ingresos en sus estados financieros y los pagos a los propietarios de los vehículos se reconocerían como un gasto (costo de ventas). El hecho de que la cooperativa suscriba a nombre propio los contratos de transporte con los usuarios de sus servicios, puede ser un indicador de que la entidad actúa como principal y no como agente.</p> <p>Otros elementos que permitirían establecer si la cooperativa actúa como agente y no como principal podrían ser los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La cooperativa tiene autoridad para tomar decisiones relacionadas con los contratos. 2. Los propietarios de los vehículos no tienen ninguna autoridad frente a la suscripción de los contratos. 3. La exposición a los riesgos y beneficios derivados del contrato, recaen en la cooperativa y no en los titulares de los vehículos.

Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, es importante mencionarle al consultante la importancia de establecer si el transporte de carga o las operaciones realizadas por parte del operador de transporte multimodal, se enmarcan dentro de la actuación como principal o como agente, para lo cual tomaremos como referencia lo especificada en la NIIF 15 al respecto¹²⁷:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, **la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en**

proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros.



B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:

(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre.

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

(a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente.

(b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.

(c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por

un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

(a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

(b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

(c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes.

B37A Los indicadores del párrafo B37 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, indicadores diferentes pueden proporcionar evidencia más convincente en contratos distintos.



B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente)” (la negrilla es nuestra).

Teniendo en cuenta la normatividad esbozada por el consultante, y lo mencionado en la NIIF 15 respecto de la contraprestación del principal frente a la contraprestación del agente, un operador de transporte multimodal se considerará que actúa en calidad de principal, por lo que debe reconocer el ingreso por la totalidad del valor cobrado a los clientes, del mismo modo reconocerá un gasto o un costo de prestación del servicio, el valor pagado a tercero propietario del vehículo cuando el servicio es prestado con vehículos de terceros, o los demás costos incurridos en la prestación del servicio.

Para el reconocimiento de los ingresos, gastos y costos, se tendrá en cuenta que los hechos económicos se causan cuando ha ocurrido el hecho económico y no únicamente cuando se cobren formalmente, se reciba el pago o se realice el pago.

Las razones por las que se considera que el operador de transporte multimodal actúa como principal y debe reconocer la totalidad del ingreso (y no una comisión) se basa en lo siguiente:

- El operador de transporte multimodal controla el servicio antes de que sea transferido al cliente (NIIF 15.B35);
- El operador de transporte multimodal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer

toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre (NIIF 15.B35);

- El operador de transporte multimodal utiliza terceros (contratistas) para ofrecer un servicio significativo de integración de servicios que el cliente ha contratado, y es el operador de transporte multimodal quien obtiene el control de los insumos necesarios para proporcionar el servicio especificado (que incluye los servicios de terceros) y dirige su uso para crear el servicio especificado (NIIF 15.B35A);
- El operador de transporte multimodal es el responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado (NIIF 15.B37 literal a); y
- El operador de transporte multimodal tiene discreción para establecer el precio del servicio especificado (NIIF 15.B37 literal c).

En el caso anterior, ¿Qué requisitos contables y/o fiscales debe tener en cuenta frente a sus clientes contratantes y sus transportadores subcontratados?

Esta consulta se responderá desde el punto de vista contable, la parte fiscal debe ser consultada a la administración de impuestos y aduanas nacionales -DIAN. Entendemos que existen diferencias en la presentación de los ingresos por parte de los transportadores entre la parte contable y la fiscal, lo cual es normal debido a la independencia entre la norma contable y fiscal establecida en la Ley 1314 de 2009.

Desde el punto de vista contable, los ingresos (facturas, remesas de carga cumplidas) y los gastos (servicios de transportadores externos, combustibles, mantenimiento de vehículos, etc.) deben estar debidamente soportados en documentos tales como facturas, remesas de carga cumplidas, manifiestos de carga u otros documentos necesarios para el reconocimiento de los ingresos y gastos según el sector en el cual opere la entidad. (...)



Manejo de inventarios de bienes inmuebles

Concepto	Pregunta
2018-1131	<i>La empresa XYZ S.A.S. tiene como actividad económica la compra y venta de bienes inmuebles, es decir, el inventario disponible para la venta se compone de bienes inmuebles, los cuales tienen escritura pública a nombre de la empresa XYZ S.A.S. ¿Cuál es el tratamiento contable bajo NIIF que se le debe dar a estos bienes inmuebles? teniendo en cuenta que estos inmuebles son un inventario disponible para la venta.</i>

Respuesta

(...) Los inventarios se clasifican en las Normas de Información Financiera (para entidades del grupo 1 o 2) de la siguiente manera:

Inventarios	NIC 2 – incluida en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015	Sección 13 de la NIIF para las PYMES – incluida en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015
Definición	<p>Los inventarios son activos:</p> <p>(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;</p> <p>(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o</p> <p>(c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios (NIC 2.6).</p>	<p>Los inventarios son activos:</p> <p>(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;</p> <p>(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o</p> <p>(c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios (párrafo 13.1).</p>

De acuerdo con lo anterior, cuando una entidad adquiere bienes inmuebles con el objetivo de ser vendidos posteriormente en el curso normal de los negocios, como una actividad comercial, deberá clasificar dichos activos como inventarios, estableciendo las subclasificaciones que resulten pertinentes (ver NIC 2.8)¹²⁸.

Si se espera que dichos bienes sean vendidos en períodos superiores de un año, la entidad deberá

presentar en su estado de situación financiera dichos inventarios como parte de los activos no corrientes.

El marco de información financiera que aplique la entidad contiene los requerimientos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de dichos inventarios. Un resumen de dichos requerimientos es el siguiente:

Temática	Recomendaciones
Medición inicial	<i>Al costo, lo que incluye el valor pagado por ellos y los costos asociados con la adquisición y adecuación para para ser vendidos en la forma prevista por parte de la administración. El costo puede incluir los costos notariales (gastos de escrituración), la asesoría legal, las comisiones pagadas a terceros, lo relacionado con el registro de la escritura (oficina de instrumentos públicos), los impuestos al consumo de bienes inmuebles, impuestos de registro, entre otros.</i>
Pagos posteriores relacionados con la administración	<i>Los pagos relacionados con impuesto predial, administración de la propiedad horizontal, servicios públicos, mantenimientos rutinarios, entre otros, incurridos en el periodo durante el cual el inmueble es mantenido por parte de la entidad, deberá tratarse como gasto del periodo y no podrán tratarse como mayor valor del inventario. Lo anterior porque se asimilan a gastos</i>

¹²⁸ La NIC 2, párrafo 8, expresa lo siguiente: "Entre los inventarios también se incluyen (...), y también los terrenos u

otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros".



Temática	Recomendaciones
del inmueble	de administración de mantener la propiedad durante el tiempo que la entidad se demora en venderlos.
Costos de transformación o costos posteriores que adicionan valor al inventario.	En algunas situaciones las entidades que adquieren inmuebles para la venta en el curso normal de los negocios realizan sobre ellos construcciones adicionales o efectúan mejoras que agregan valor al inmueble y que son requeridas para venderlos en los términos previstos por la administración. En estos casos la entidad deberá elaborar una política contable donde se especifiquen los costos que se incluirán como mayor valor de los inventarios por los inmuebles transformados o mejorados.
Fórmula de cálculo de los costos	Por tratarse de inventarios que no son habitualmente intercambiables entre sí (ver NIC 2.23 ¹²⁹), se recomienda utilizar la identificación específica de sus costos individuales (a menos que se trate de constructoras que adquieren terrenos, los construyen y venden unidades inmobiliarias similares).
Identificación específica	La identificación específica del costo de un inmueble adquirido para ser vendido significa que cada costo concreto se asigna al inmueble correspondiente clasificado como inventarios (NIC 2.24).
Deterioro de inventarios (importe recuperable de los inventarios)	Al final del periodo, se debe calcular el valor neto de realización del inmueble clasificado como inventario. Si el valor neto de realización es superior al importe en libros del inventario no se debe realizar ningún ajuste. Si el valor neto de realización es inferior al importe en libros del inventario entonces deberá reconocerse una pérdida por deterioro valor de los inventarios hasta reducir el valor del importe en libros a su valor neto realizable (NIC 2.28 a NIC 2.33) ¹³⁰ .
Valor neto de realización de los inmuebles clasificados como inventarios	Corresponde al precio estimado de venta del inmueble menos los costos relacionados con la venta del inmueble (comisiones, impuestos, gastos notariales y de registro, entre otros), menos los costos de mantenimiento o reparaciones (pintura, adecuaciones, entre otros) que deban realizarse al inmueble con el objetivo de venderlo (ver NIC 2.6).
Depreciación de los inmuebles	Los inmuebles adquiridos con el objetivo de ser vendidos en el curso normal de los negocios, no deben ser objeto de depreciación. Lo anterior no significa, que no se tenga la obligación de efectuar los ajustes por deterioro correspondientes cuando el valor neto de realización sea inferior al costo del activo.
Gastos financieros relacionados con la adquisición de inventarios de inmuebles	Para entidades que apliquen las NIF correspondientes al grupo 1, y en caso de que el inmueble se considere como activo apto (ver NIC 23), los costos financieros podrán incluirse como costo del inventario durante el tiempo de capitalización establecido en las NIIF. En caso contrario deberá tratarse como gasto del periodo. Deberá tenerse en cuenta que los activos que ya están listos para el uso al que se les destina o para su venta no son activos aptos.
Revelaciones	Ver párrafos 36 al 39 de la NIC 2 (incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015).

(...)

¹²⁹ El párrafo 23 de la NIC 2 menciona lo siguiente: “El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales”.

¹³⁰ El párrafo 28 de la NIC 2, menciona lo siguiente: “La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso”.



Mandato

Concepto	Pregunta
2018-1058	<p><i>En el desarrollo de un contrato de mandato, las facturas deben ser expedidas en todos los casos por el mandatario como indica la norma fiscal, de acuerdo con esto:</i></p> <p><i>¿Con qué documento contable debe registrar el mandante el ingreso que el mandatario facturó y cuál es el soporte de esta operación?</i></p> <p><i>¿El mandante en su contabilidad con qué tercero reconoce el ingreso?</i></p>

Respuesta

(...) Los contratos de mandato son definidos en el Código Civil de la siguiente manera:

“Artículo 2142.- El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general, mandatario”.

También el Código de Comercio define el contrato de mandato, de la siguiente manera:

“Artículo 1262. Definición de mandato comercial. El mandato comercial es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra.

El mandato puede conllevar o no la representación del mandante”.

¿Con qué documento contable debe registrar el mandante el ingreso que el mandatario facturó y cuál es el soporte de esta operación?

En el caso de un contrato de mandato es necesario separar la contabilidad del mandante, quién asume los riesgos de los productos vendidos o servicios prestados, y la contabilidad del mandatario, que actúa como un intermediario del mandante. Por ello, en la contabilidad del mandatario solo se reconocerán los ingresos que remuneran sus servicios (comisión), mientras que en la contabilidad del mandante, se reconocerán los ingresos de la actividad desarrollada, sobre la cual el mandante asume todos los riesgos.

En conclusión, en la contabilidad del mandante, se deberán considerar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los ingresos de actividades

ordinarias relacionadas con los contratos con clientes, teniendo en cuenta las actividades desarrolladas por la entidad (ver sección 23 de la NIIF para las PYMES) o de las obligaciones de desempeño (ver NIIF 15), según resulte pertinente.

Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, el mandante podrá usar como documento soporte (soporte contable) una certificación firmada por parte del mandatario donde se detallen las facturas emitidas por el mandatario en nombre del mandatario, los valores, impuestos sobre las ventas, retenciones aplicadas por los clientes, conceptos de la facturación (venta de bienes, servicios, etc.), y en general las que satisfagan las necesidades específicas del mandante.

Dicha certificación podría estar acompañada de las copias de las facturas emitidas por parte del mandatario en virtud del contrato de mandato, de acuerdo con lo pactado entre las partes.

En general, el documento soporte para reconocer el contrato de mandato, tiene que ver con las necesidades puntuales de las partes, alineada con los requisitos tributarios, de las necesidades de control interno y de la operación realizada.

¿El mandante en su contabilidad con qué tercero reconoce el ingreso?

Para efectos de los detalles requeridos para el tercero, el mandante en su contabilidad podría utilizar el número de identificación tributaria (NIT) del mandatario, debido que el detalle de los terceros se encuentra registrado en el sistema de información del mandatario (sin embargo el registro debería obedecer a los requisitos fiscales sobre la materia que establezca la administración tributaria). (...)



Mandato - contabilidad

Concepto	Pregunta
2018-0430	<p><i>La Unión temporal que administramos está próxima a firmar un contrato de mandato con una persona jurídica SAS, quien será el mandatario y entrará a manejar una parte de la Unión Temporal, este mandato es oneroso, y la mandataria reporta bajo NIIF. La Unión Temporal recién se constituyó en diciembre de 2017, y es la mandante.</i></p> <p><i>La consulta está encaminada a saber bajo NIIF ¿cómo se debe manejar contablemente este tipo de contratos tanto para el mandante como para el mandatario?.</i></p>

Respuesta

Un contrato de mandato presenta las siguientes características según lo indicado en el Código

Civil:

Artículo	Mención realizada por parte del Código Civil
2142	<i>Definición:</i> El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.
2142	<i>Partes en el contrato:</i> La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario.
2143	<i>Clasificación:</i> El mandato puede ser gratuito o remunerado. La remuneración es determinada por convención de las partes, antes o después del contrato, por la ley o por el juez.
2158	<i>Facultades del mandatario:</i> El mandato no confiere naturalmente al mandatario más que el poder de efectuar los actos de administración, como son pagar las deudas y cobrar los créditos del mandante, perteneciendo unos y otros al giro administrativo ordinario; perseguir en juicio a los deudores, intentar las acciones posesorias e interrumpir las prescripciones, en lo tocante a dicho giro; contratar las reparaciones de las cosas que administra, y comprar los materiales necesarios para el cultivo o beneficio de las tierras, minas, fábricas u otros objetos de industria que se le hayan encomendado.

Aspectos a tener en cuenta en la contabilidad del mandatario

Para efectos del reconocimiento que debe realizar el mandatario, este debe determinar si actúa como agente o si actúa como principal.

Los elementos que permitirían establecer si la entidad actúa como principal, y no como agente, podrían ser los siguientes:

- La entidad tiene la obligación fundamental de proporcionar bienes o servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo haciéndose responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios solicitados o comprados por el cliente.

- La entidad puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales.
- La entidad asume el riesgo de crédito del cliente.

Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o a la prestación de servicios.

Se considera que una entidad actúa como agente cuando el monto de su ganancia es predeterminado, ya sea una comisión fija por



transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente¹³¹.

Normalmente en un contrato de mandato, el mandatario actúa en calidad de agente y el mandante en calidad de principal.

Cuando el mandatario actúa en calidad de agente, los ingresos recibidos por parte de este se deben reconocer como un pasivo (ingresos recibidos en contratos de mandato, o ingresos recibidos para terceros), y la remuneración pactada entre las partes se reconoce como un ingreso por comisión o por los servicios de administración de contratos de mandato.

Cuando el mandato consiste en realizar una actividad o pagar en nombre del mandatario, el reconocimiento contable de la transacción debe realizarse de acuerdo con lo pactado

contractualmente, de tal manera que en el estado de situación financiera debe identificarse claramente las cuentas por cobrar o por pagar derivadas de contratos de mandato y los ingresos recibidos por concepto de comisión o servicios de administración del mandato.

Aspectos a tener en cuenta en la contabilidad del mandante

Respecto de la contabilidad del mandante, cuando el mandatario actúa como agente y no como principal, le corresponderá al mandante reconocer en sus estados financieros los activos, los pasivos, y los ingresos, costos y gastos asociados con la actividad u operación ejecutada, de conformidad con los criterios establecidos en los marcos de información financiera que le sean aplicables. (...)

¹³¹ Tomado del módulo entrenamiento de NIIF para PYMES sección 23



Marco de Información Financiera aplicado por una Matriz y su Subsidiaria

Concepto	Pregunta
2018-1026	<p><i>“Una Compañía SAS que cumple con los requisitos para pertenecer al grupo 2 de NIIF para Pymes, adquirió una inversión en acciones en otra sociedad “B” con un porcentaje de participación del 51.04%, a su vez esta sociedad “B” es una Matriz que aplica NIIF Plenas y consolida sus estados financieros con sus subordinadas.</i></p> <p><i>¿La Compañía SAS debe consolidar por poseer el 51.04% en la sociedad “B”?</i></p> <p><i>¿La Compañía SAS puede seguir con las NIIF para Pymes o deber cambiarse a NIIF Plenas?</i></p> <p><i>¿Qué otra obligación complementaria debe realizar la Compañía SAS?”</i></p>

Respuesta

(...) La NIIF para las pymes, en el anexo técnico No. 2 del Decreto 2420 de 2015 (...), párrafo 1.6 y 1.7, se refiere al tema que es objeto de su consulta. Adicionalmente, el Decreto 2420 establece los requisitos que debe cumplir una entidad, considerada individualmente, para ser clasificada en los grupos 1 o 2, respectivamente.

Entendemos que para la clasificación correspondiente de cada entidad separada se ha tenido en cuenta el cumplimiento de estos requisitos:

“Sección 1 Pequeñas y Medianas Empresas

1.6 No se prohíbe a una **subsidiaria** cuya **controladora** utilice las **NIIF completas**, o que forme parte de un **grupo** consolidado que utilice las NIIF completas, utilizar esta Norma en sus propios estados financieros si dicha subsidiaria no tiene obligación pública de rendir cuentas por sí misma. Si sus estados financieros se describen como en conformidad con la NIIF para las PYMES, debe cumplir con todas las disposiciones de esta Norma.

1.7 Una controladora (incluyendo la controladora última o cualquier controladora intermedia) evaluará si cumple con los requisitos para utilizar esta Norma en sus **estados financieros separados** sobre la base de su propio estatus sin considerar si otras entidades del grupo tienen, o el grupo tiene como un todo, obligación pública de rendir cuentas.

Si una controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta Norma (véase la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados), incluso si presenta sus **estados financieros consolidados** de acuerdo con las NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas de contabilidad nacionales. Los

estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma se distinguirán con claridad de los estados financieros preparados de acuerdo con otros requerimientos”.

Además de lo anterior, debemos precisar que es el poder de voto el que define la existencia de control y no el porcentaje de participación en el capital de la entidad; en algunos casos una participación superior al 50% podría no otorgar el poder para tomar las decisiones operativas y financieras de la entidad, como en el caso de las entidades estructuradas, definidas en la NIIF 10, norma aplicable para entidades clasificadas en el Grupo 1.

(...) Ahora bien, una entidad individual, en sus estados financieros consolidados o separados, debe aplicar el marco técnico normativo que le corresponda, el cual se entiende ha sido establecido por el responsable de los estados financieros de la entidad, con fundamento en los marcos legales y reglamentarios que han sido emitidos.

No obstante lo anterior, al consolidar los estados financieros de matrices y subsidiarias, se tendrá en cuenta que dichos estados se preparan utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas.

Los marcos de información financiera, referidos en su consulta, establecen el control como elemento principal para determinar si una entidad está obligada a elaborar estados financieros consolidados, el control se define como el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios



de sus actividades.

Tratándose de una entidad clasificada en el Grupo 2, los requerimientos de consolidación son los contenidos en la sección 9 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (...). Algunas referencias de esta norma son las siguientes:

“9.3 Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- a. la controladora es ella misma una subsidiaria; y*
- b. su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora estados financieros con propósito de información general consolidados que cumplen las NIIF completas o con esta Norma.*

9.3A Sujeto al párrafo 9.3B, una subsidiaria no se consolidará si se adquiere y mantiene con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición (es decir, la fecha sobre la que la adquirente obtiene el control de la adquirida) (...).

9.3C Si una controladora no tiene subsidiarias distintas de aquellas que no se requiere consolidar de acuerdo con los párrafos 9.3A y 9.3B, no presentará estados financieros consolidados. Sin embargo, la controladora proporcionará la información a revelar del párrafo 9.23^a (...).

9.5 Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad. Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control. También existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene:

- a. poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;*
- b. poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o un acuerdo;*
- c. poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la entidad esté controlada por éste; o*
- d. poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la entidad esté controlada por éste.*

9.6 El control también se puede obtener si se tienen opciones o instrumentos convertibles que son ejercitables en ese momento o si se tiene un agente con la capacidad para dirigir las actividades para beneficio de la entidad controladora.

9.7 Una subsidiaria no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversor sea una entidad de capital riesgo u otra entidad análoga.

9.8 No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria porque sus actividades de negocio sean diferentes a las que llevan a cabo las otras entidades del grupo. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de estas subsidiarias, y la revelación de información adicional, en los estados financieros consolidados, sobre las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las subsidiarias.

9.9 Una subsidiaria no se excluye de la consolidación porque opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de efectivo u otros activos fuera de la jurisdicción.

Políticas contables uniformes

9.17 Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas. Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en sus estados financieros al elaborar los estados financieros consolidados”

En conclusión, el marco de información financiera aplicado por matrices y subsidiarias en sus estados financieros separados y/o consolidados se determina con fundamento en su propio estatus, según lo indicado en el Decreto 2420 (...), adicionalmente, para determinar si existe control, debe evaluarse los elementos señalados en las normas técnicas.

Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas.

No obstante lo anterior, es pertinente que se evalúen las razones por las cuales se presenta la situación señalada en su consulta, por cuanto las entidades que cuenten con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 SMMLV, que sean matrices, asociadas o negocios conjuntos de una o más entidades extranjeras que apliquen las NIIF plenas, deberían ser clasificadas en el Grupo 1.

Los Artículos 1.1.1.5 y 1.1.1.6 del Decreto 2420 establecen los requisitos para permanencia o cambio de Grupo (...).



Marcos técnicos normativos contables

Concepto	Pregunta
2018-0833	<p><i>“Una empresa está en su proceso de NIIF - GRUPO 3, ellos deben de presentar su ESFA a 1 de enero de 2014.</i></p> <p><i>La cuestión es que la información del año 2013 no se encuentra y la misma no es soportada como se requiere.</i></p> <p><i>¿Qué se puede hacer? Puede partir de la información de 2014 y presentar ESFA el 1 enero de 2015.</i></p> <p><i>¿Cómo todo el proceso de NIIF se está realizando este año, en los estados financieros se deja nota aclaratoria de que se firmaron en el 2018 basados en la información soportada por la entidad?”</i></p>

Respuesta

(...), al utilizar el término NIIF es necesario precisar el MT al cual se están haciendo referencia, por cuanto en Colombia, cerca del 90% de las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, no aplican las NIIF y lo que aplican es un marco simplificado de contabilidad de causación, fundamentado en el costo histórico, con revelaciones simplificadas, y para las que se exige solo la elaboración de un estado de situación financiera y un estado de resultados (ver anexo 3 del Decreto 2420 de 2015).

Por ello es un error referirse a este marco simplificado como un marco técnico fundamentado en las NIIF, por cuanto ello solo aplica para las entidades clasificadas en los Grupos 1 y 2. Al referirse al Grupo 2, también se debería indicar que este es un marco independiente del que es aplicable para las entidades cotizadas en bolsa.

(...) Si una entidad no tuvo en cuenta el nuevo marco técnico de información financiera y durante los años 2015, 2016 y 2017, elaboró sus estados financieros con fundamento en los requerimientos del Decreto 2649 de 1993, sus estados financieros no generarían los efectos previstos en las normas legales, por cuanto este marco quedo sin vigencia en Colombia, para una entidad del Grupo 3, a partir del 1 de enero de 2015.

Lo anterior sin perjuicio de las responsabilidades del representante legal de la entidad, del contador que certificó los estados financieros o del Revisor Fiscal o auditor externo que emitió una opinión sobre ellos.

Es importante resaltar que los estados financieros de propósito general que fueron preparados bajo un marco de información financiera diferente al requerido por el Decreto 2420 de 2015 no generan los efectos previstos en las normas legales, y por consiguiente las decisiones tomadas con fundamento en dichos estados, que afectan a quienes tienen reclamaciones contra la entidad, podrían considerarse como ineficaces.

En el caso en que una entidad no haya efectuado ajuste alguno por los requerimientos de los nuevos marcos técnicos normativos, tratándose de una entidad del Grupo 3, este Consejo considera que lo más pertinente es aplicar el siguiente procedimiento:

Efectuar los ajustes de su información financiera para cumplir los requerimientos del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, esto es, aplicar desde el 1 de enero del año 2014 (Fecha inicial de transición), las nuevas políticas contables que se derivan del nuevo marco de información financiera, Por lo tanto, la entidad deberá elaborar su estado de situación financiera de apertura (ESFA) al 1 de enero del año 2014, para que con base en estos saldos iniciales aplique el nuevo marco normativo que sea pertinente al cierre de los períodos terminados el 31 de diciembre de 2014, 2015, 2016 y 2017, y efectúe el ajuste en los libros que según el decreto 2706 de 2012 (compilado en el anexo 3 del Decreto 2420 de 2015) debía efectuarse al inicio del período de aplicación del nuevo marco, esto es el 1 de enero del año 2015.



Ahora bien, teniendo en cuenta que la entidad del Grupo 3 no elaboró sus primeros estados financieros en la fecha prevista en las normas legales (esto es, el 31 de diciembre de 2015), y que sus libros no fueron ajustados conforme a los requerimientos del nuevo marco de información financiera, sin perjuicio de los efectos legales que esto genera para los períodos en los que se aplicó otro marco normativo y sus consecuencias en el valor probatorio de los libros que no fueron llevados en debida forma, dadas las simplificaciones que son permitidas para una entidad del Grupo 3, en relación con el reconocimiento de errores y los cambios en políticas contables (Ver párrafo 2.40, del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015), este consejo considera que es viable que una entidad del Grupo 3, el 1 de enero de 2018, elabore un único comprobante de ajuste para registrar la diferencia que se origina entre sus libros oficiales no llevados en debida forma y las cifras que resultan de aplicar el nuevo marco normativo desde la fecha prevista en las disposiciones legales.

Este procedimiento, aun cuando no corrige los incumplimientos en los informes financieros de períodos anteriores ni modifica los efectos legales que se derivan por no llevar la

contabilidad en debida forma, permite corregir el error que se deriva por los cambios en las políticas contables, y cumplir a partir de esta fecha los requerimientos del nuevo marco técnico normativo. En los estados financieros al cierre del año 2018, la entidad deberá efectuar una revelación amplia sobre los ajustes efectuados, identificando por separado las partidas que fueron objeto de ajuste, de tal forma que los usuarios tengan una comprensión de los efectos que dicho ajuste ha generado en el estado de situación financiera y el estado de resultados.

Para terminar, es pertinente indicar que el ajuste realizado dependerá de las diferencias en las políticas contables aplicadas, las cuales para una entidad del Grupo 3, serán las establecidas en el anexo 3 del Decreto 2420 de 2015.

El uso del costo histórico como base de medición en este marco de principios simplificado (ver párrafo 2.2. del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015) será un elemento de especial relevancia para determinar el ajuste, por cuanto el uso de esta base de medición permite realizar una transición muy sencilla, sin mayores costos, y en muchos casos alineada con los requerimientos contenidos en el anterior Decreto 2649 de 1993.

(...)



Matriz de riesgos de auditoría

Concepto	Pregunta
2018-1123	<i>Solicito (...) me suministren el formato y contenido de las especificaciones técnicas que deben tener las matrices de riesgos de las empresas a las que uno como Revisor Fiscal le debe adjuntar a la carpeta, que debemos tener lista para la visita de los delegados de la Junta. (...)</i>

Respuesta

(...) En el anexo 4 del DUR 2420 de 2015 (...), se encuentran las normas que tratan “las matrices de riesgo”, (...):

Tema	Comentario
Seguridad razonable	<i>Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo (NIA 200.5).</i>
Requerimientos al auditor	<i>Las NIA requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:</i> <ul style="list-style-type: none"> • Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad. • Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados. • Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida (NIA 200.7).
Evidencia de auditoría	<i>La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de ésta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (NIA 200.13 b i).</i>
Riesgo de auditoría	<i>Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección (NIA 200.13 c).</i>
Riesgo de detección	<i>Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones (NIA 200.13 e).</i>
Riesgo de incorrección material	<i>Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:</i> <ul style="list-style-type: none"> (i) Riesgo inherente: susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes. (ii) Riesgo de control: riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad (NIA 200.13 n).
Evidencia de	<i>Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría</i>



Tema	Comentario
auditoría suficiente	suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión (NIA 200.17).
Documentación de auditoría	La estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependerá de factores tales como: <ul style="list-style-type: none"> • La dimensión y la complejidad de la entidad. • La naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar. • Los riesgos identificados de incorrección material. • La significatividad de la evidencia de auditoría obtenida. • La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas. • La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida. • La metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas (NIA 230.A2).
Identificación y valoración de riesgos	El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en: <p>(a) los estados financieros; y</p> <p>(b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores (NIA 315.25).</p>
Juicio sobre riesgos significativos	Para juzgar los riesgos que son significativos, el auditor considerará, al menos, lo siguiente: <p>a) si se trata de un riesgo de fraude;</p> <p>b) si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial;</p> <p>c) la complejidad de las transacciones;</p> <p>d) si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;</p> <p>e) el grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre; y</p> <p>f) si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales (NIA 315.28)</p>
Documentación	El auditor incluirá en la documentación de auditoría: <p>(a) los resultados de la discusión entre el equipo del encargo, cuando lo requiera el apartado 10, así como las decisiones significativas que se tomaron;</p> <p>(b) los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, detallados en el apartado 11, así como de cada uno de los componentes del control interno enumerados en los apartados 14-24; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;</p> <p>(c) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados de conformidad con lo requerido en el apartado 25; y.</p> <p>(d) los riesgos identificados, así como los controles relacionados con ellos, respecto de los que el auditor ha obtenido conocimiento como resultado de los requerimientos de los apartados 27-30 (NIA 315.32)</p>
Respuestas a los riesgos	El auditor diseñará e implementará Respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros (NIA 330.2).

Una guía de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría puede encontrarse en los siguientes enlaces:

<https://www.ifac.org/publications-resources/gu-de-control-de-calidad-para-peque-y-medianas-firmas-de-auditor-tercera;> y

http://www.imcp.org.mx/IMG/pdf/GUIA_DE_CONTRO

[L DE CALIDAD PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS FIRMAS DE AUDITORIA 3a edicion.pdf.](#)

(...) En especial recomendamos observar el anexo "C", quien contiene una sugerencia sobre temas a considerar al evaluar si se acepta el primer encargo de un cliente nuevo. (...)



Método de la participación – presentación

Concepto	Pregunta
2018-0932	<i>¿Cómo debe una entidad del grupo 1 en la presentación de estados financieros reflejar los ingresos del método de participación si dentro de su objeto social contempla construcción, inversión, pero esta última no como una actividad financiera compra venta propiamente si no como inversión a largo plazo es un ingreso ordinario o corresponde a otros ingresos?</i>

Respuesta

(...) el capítulo 7 del nuevo marco conceptual (...)

Clasificación de ingresos y gastos

“7.14 La clasificación se aplica a:

(a) los ingresos y gastos procedentes de la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo; o

(b) los componentes de estos ingresos y gastos si tienen características diferentes y se identifican por separado. Por ejemplo, un cambio en el valor corriente de un activo puede incluir los efectos de los cambios de valor y la acumulación (devengo) de intereses (...). Sería apropiado en tal caso clasificar los componentes por separado si, haciéndolo así, mejoraría la utilidad de la información financiera resultante.

Agregación

7.20 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.

7.21 La agregación hace la información más útil resumiendo un gran volumen de detalle. Sin embargo, la agregación oculta parte de ese detalle. Por ello, necesita encontrarse un equilibrio, de forma tal que la información relevante no se enmascare por un gran importe con detalle insignificante o por una agregación excesiva.

7.22 Pueden ser necesarios niveles diferentes de agregación en partes distintas de los estados financieros. Por ejemplo, habitualmente, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero proporcionan información resumida y más detallada se facilita en las notas”

La comprensión del concepto de unidad de cuenta, que también se incorpora en el capítulo de los elementos de los estados financieros, también le ayudaría a comprender las diferentes unidades de cuenta que se utilizan para el reconocimiento y baja en cuenta, la medición y la presentación y revelación. (...):

Unidad de cuenta

“4.48 La unidad de cuenta es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que aplican los conceptos de reconocimiento y medición.

4.49 Una unidad de cuenta se selecciona para un activo o un pasivo al considerar cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. (...)”

Respecto de la presentación en los estados financieros de una inversión en una asociada¹³², negocio conjunto o subsidiaria¹³³ (en los estados financieros separados) que se mide utilizando el método de la participación, se tendrá en cuenta lo siguiente:

Presentación en el estado de resultado integral – sección resultados del periodo

Sin importar el objeto social principal de la entidad que informa, las entidades que presentan información usando las Normas Internacionales de Información Financiera (...), presentarán la participación en los resultados de las asociadas, negocios conjuntos o subsidiarias (estados financieros separados) en un rubro separado del estado de resultados, diferente de los ingresos de actividades ordinarias, de conformidad con el párrafo 82 de la NIC 1, que menciona lo siguiente:

“Además de las partidas requeridas por otras NIIF, la **sección del resultado del periodo o el estado del resultado del periodo incluirán las partidas que presenten los importes siguientes para el periodo:**

(c) participación en el resultado del periodo de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen por el método de la participación”.

¹³² Entidad sobre la cual se posee influencia significativa

¹³³ Entidad sobre la cual se posee control



Presentación en el estado de resultado integral – sección otro resultado integral

La participación en el otro resultado integral del periodo de las asociadas, negocios conjuntos o subsidiarias (estados financieros separados), se presentará de forma separada, de conformidad con el párrafo 82A de la NIC 1, que menciona lo siguiente:

“La sección del otro resultado integral presentará partidas por los importes para el periodo de:

(b) la participación en el otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizados utilizando el método de la participación, separada en la participación en partidas que, de acuerdo con otras NIIF:

(i) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y

(ii) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas”.

Presentación en el estado de situación financiera

Las inversiones mantenidas en asociadas, negocios conjuntos o subsidiarias (estados financieros separados), medidas utilizando el método de la participación se presentarán de forma separada, de conformidad con el párrafo 54 de la NIC 1, que menciona lo siguiente:

“El estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes: (...)

(e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la Participación”;

En conclusión, la presentación en el estado de resultado integral de las ganancias o pérdidas originadas por la participación en los resultados del periodo de una asociada, negocio conjunto o subsidiaria se presentará de forma separada en el estado de resultados, y no se presentará como un ingreso de actividades ordinarias, sin considerar el objeto social de la entidad que posee la inversión, si la presentación del estado de resultados es por función o por naturaleza.

La presentación en el otro resultado integral de las ganancias o pérdidas originadas por la participación en el otro resultado integral del periodo de una asociada, negocio conjunto o subsidiaria se presentará de forma separada en la sección del otro resultado integral, teniendo en cuenta si tales partidas se reclasificarán o no posteriormente al estado de resultados, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

En el párrafo GI 6 de la Guía de implementación de la NIC 1 (...) se incluye el siguiente ejemplo¹³⁴:

Grupo XYZ—Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el año finalizado a 31 de diciembre de 20X7 (Ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en un estado y la clasificación de gastos dentro del resultado del periodo por función) (en unidades monetarias)

	20X7	20X6
Ingresos de actividades ordinarias	390.000	355.000
Otros ingresos	20.667	11.300
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	(115.100)	(107.900)
Trabajos realizados por la entidad y capitalizados	16.000	15.000
Consumos de materias primas y consumibles	(96.000)	(92.000)
Gastos por beneficios a los empleados	(45.000)	(43.000)
Gastos por depreciación y amortización	(19.000)	(17.000)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	(4.000)	-
Otros gastos	(6.000)	(5.500)
Costos financieros	(15.000)	(18.000)
Participación en las ganancias de asociadas (a)	35.100	30.100
Ganancia antes de impuestos	161.667	128.000
Gasto por impuestos a las ganancias	(40.417)	(32.000)
Ganancia del año precedente de actividades que continúan	121.250	96.000
Pérdida del año precedente de actividades discontinuadas	-	(30.500)
GANANCIA DEL EJERCICIO CONTABLE	121.250	65.500

(...)

¹³⁴ Puede consultarse en el libro rojo 2018 comentado, en la parte C de la NIC 1 página B617



Moneda extranjera – cuentas de ahorros exterior

Concepto	Pregunta
2018-0505	<p><i>“La compañía tiene cuentas de ahorros en el exterior. La política manifiesta que es un activo financiero registrado utilizando el modelo de costo amortizado. Pero mensualmente registran las operaciones y la conversión al día de registro. al final de cada mes, registran la diferencia en cambio y al mes siguiente anulan ese registro.</i></p> <p><i>Por lo anterior, ¿eso sería correcto? o ¿deberían valorar y dejar el registro sin anular al mes siguiente?”</i></p>

Respuesta

Para dar respuesta a su consulta debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES y artículos del Decreto 2649 de 1993.

Párrafo 2.36 de la NIIF para las PYMES

“Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.”

Artículo 56 del Decreto 2649 de 1993.

“Asientos. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes. Las operaciones deben registrarse cronológicamente. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se hubieren realizado.

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.”

Artículo 124 del Decreto 2649 de 1993:

“Comprobantes de contabilidad. Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquél donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.

Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.

Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento.

La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales. (...)

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el peticionario, los ajustes de contabilidad deberán realizarse por lo menos de manera mensual y no deberán reversarse o anularse posteriormente porque incumplirían con el principio de devengo.



Moneda funcional

Concepto	Pregunta
2018-0879	<p><i>“(...) una empresa dedicada a la producción y comercialización de pigmentos inorgánicos, pertenece a un grupo económico (...). La compañía atiende tanto mercado nacional como internacional, este último representa el 80% de sus ingresos; además, efectúa importaciones de materia prima equivalentes al 70% del total de las compras necesarias para la producción.</i></p> <p><i>Al momento de definir sus políticas contables bajo NIIF se identificó que la moneda funcional para la compañía es el dólar dado que cumple con los parámetros establecidos en la NIC 21, lo anterior pasados principalmente en los siguientes aspectos:</i></p> <p><i>a) Teniendo en cuenta factores primarios tales como: la moneda que influya principalmente en los precios de venta de los bienes y servicios de la compañía, la moneda del país que a nivel de competencia y regulación determinen los precios de venta de los bienes y servicios; y la moneda que influya principalmente en los costos de mano de obra, de los materiales, y los demás costos para producir los bienes y suministrar los servicios;</i></p> <p><i>b) Factores secundarios tales como la moneda en la cual se generan los recursos de financiación, las cuentas por cobrar y si la compañía es una compañía del extranjero de la cual su matriz sea altamente dependiente de sus flujos de efectivo de esta entidad que reporta o la que reporta sea altamente dependiente de aquella a la que informa.</i></p> <p><i>(...) solicitamos (...) emita su concepto con relación a sí (...) debe continuar manejando el dólar como su moneda principal, así no reporte en dicha moneda a ninguna entidad en Colombia y tanto los análisis como las decisiones de la administración se basan en las cifras expresadas en pesos. (...)”</i></p>

Respuesta

(...) La NIC 21 establece las directrices que deben ser consideradas por una entidad cuando se utiliza una moneda de presentación distinta de su moneda funcional.

De acuerdo con la información suministrada entendemos que los responsables de los estados financieros de la entidad han concluido, con fundamento en las normas aplicables, que la moneda funcional es el dólar, pero debe preparar estados financieros en pesos para cumplir los requerimientos legales establecidos en Colombia.

Al respecto la NIC 21, establece en el párrafo 39 lo siguiente:

“39. Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en

caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

- los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;*
- los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y*
- todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.*

Además de lo anterior, los responsables de los estados financieros, y quienes lo certifican y dictaminan, tendrán en cuenta que las revelaciones son una parte fundamental de las



afirmaciones implícitas y explícitas que se derivan de ellos (ver los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los marcos técnicos y la NIA 315, párrafos: 25 y A123 a A125), y por lo tanto dejar de revelar información que sea útil para que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar la situación financiera y desempeño de una entidad, y su capacidad para generar flujos de efectivo, puede generar que dichos estados presenten un riesgo de incorrección material, conforme al marco de información financiera que haya sido aplicado.

De acuerdo con lo anterior, y si la administración de la entidad concluye que su moneda funcional es una moneda diferente del peso (unidad monetaria del país) y proceda a convertir sus estados financieros para presentarlos en pesos (una moneda de presentación distinta de su moneda funcional), entre otros temas será de particular relevancia tener en cuenta todo lo siguiente, en relación con las afirmaciones sobre revelaciones:

- a) Revelar los juicios realizados por la gerencia para concluir que su moneda funcional es una moneda distinta de la moneda local (unidad monetaria del país), conforme a lo requerido en las normas técnicas.
- b) Cumplir con los requerimientos de revelación de las normas técnicas, que exigen presentar para algunas partidas monetarias una conciliación entre los saldos iniciales y finales, que muestre por separado las diferencias de conversión de los estados financieros, de la moneda funcional a una moneda de presentación diferente.
- c) Registrar contra el patrimonio, en una unidad de cuenta separada, las diferencias en conversión que surgen de convertir los estados financieros de la moneda funcional a una moneda de presentación distinta de la moneda funcional, y reconocer dicha variación del periodo como un componente separado del resultado integral total (en el otro resultado integral).
- d) Cumplir los requerimientos de las normas técnicas en relación con los ajustes por reclasificación (reciclaje de resultados) generados por las diferencias en conversión cuando se dispone del negocio en el extranjero, desde el otro resultado integral al resultado del periodo, conforme a los requerimientos de los marcos técnicos;
- e) Cumplir los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y

revelación para las pérdidas por deterioro, cuando el valor en libros de los activos es superior a su importe recuperable.

En relación con los factores que deben ser considerados por una entidad o negocio en el extranjero (subsidiaria, asociada o negocio conjunto), al determinar su moneda funcional, es importante tener en cuenta que los factores enunciados en la NIC 21 deben considerarse en su conjunto, por lo que la simple consideración de los porcentajes de ingresos y costos, podría no ser suficiente para determinar la moneda funcional de la entidad.

A continuación, incluimos un resumen de los factores referidos en la NIC 21 que deben tenerse en cuenta cuando una entidad determina su moneda funcional:

- a. **Indicadores de flujos de efectivo.** La MF del negocio en el extranjero será distinta de la MF de la controladora, cuando los activos y pasivos individuales se expresan en una moneda distinta, y ellos no afectan directamente los flujos de efectivo de la controladora.
Cuando afectan directamente los flujos de la controladora, y están disponibles para su envío a la controladora, la MF esto es un indicador de que la MF del negocio es igual a la moneda de la controladora (NIC 21.11. (c) y (d)).
- b. **Indicadores de precios de venta.** (NIC 21.9.a.(i)). Cuando los precios de venta de los bienes o servicios son determinados por la competencia o regulación del país en el que este domiciliado el negocio, y no por la competencia mundial o por precios internacionales, el negocio extranjero tendrá como MF la moneda local; en caso contrario la MF será una moneda extranjera distinta de la moneda local.
- c. **Indicadores del mercado en el cual se vende.** (NIC 21.9.a.(ii)). Cuando existe una regulación local o unas condiciones competitivas locales por encima de las extranjeras, se entenderá que la moneda funcional corresponderá con la moneda del país cuya fuerza regulatoria es determinante al momento de determinar el precio del producto o servicio ofrecido; igual ocurre con las fuerzas competitivas del país, en ese caso la moneda de ese país corresponderá con la moneda funcional.
Un mercado de ventas local activo para los productos del negocio en el extranjero, así



haya cantidades significativas de exportaciones, esto podría ser un indicador de que la MF del negocio es la moneda local. Cuando el mercado de ventas principal del negocio en el extranjero se ubique en el país de la controladora, o los contratos se determinen en la moneda de la controladora, esto puede ser un indicador de que la MF del negocio es la moneda de la controladora, o una moneda extranjera distinta de la moneda local.

- d. **Indicadores de gastos.** Cuando los costos de mano de obra, materiales y otros costos de los productos o servicios del negocio en el extranjero se expresen en la moneda local, así existan cantidades importantes de importaciones, esto podría ser un indicador de que la MF es la moneda local.

Si ellos se expresan en una moneda distinta de la moneda local esto podría ser un indicador de que la MF es una moneda extranjera distinta de la moneda local. (NIC 21.9.b).

- e. **Indicadores de financiamiento.** (NIC 21.10.(a)). Cuando el financiamiento de la entidad esté principalmente determinado en la moneda local, y los fondos generados por el negocio en el extranjero sean suficientes para atender sus obligaciones por deudas existentes, esto es un indicador de que la MF es la moneda local.

Cuando el financiamiento proviene principalmente de la controladora, por aportes de capital o deuda, y los recursos generados por la operación no son suficientes para atender sus obligaciones sin

obtener los fondos adicionales de la controladora, esto podría ser un indicador de que la MF es la moneda de la controladora.

- f. **Transacciones entre entidades del grupo y acuerdos de indicadores.** (NIC 21.11.a.). Cuando existe un gran volumen de transacciones intra-entidades y existe una importante interrelación entre el negocio extranjero y su controladora esto podría ser un indicador de que la MF del negocio es la moneda de la controladora.

Cuando las actividades del negocio en el extranjero se lleven a cabo como una extensión de la entidad que informa (esto es, la controladora), en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía, esto también indicaría que la MF del negocio es la moneda de la controladora.

En conclusión, para determinar la moneda funcional de una entidad se requiere que se analicen en conjunto todos los indicadores que están enunciados en la norma técnica que es aplicada por la entidad; con base en ellos se establecerá cual es la Moneda Funcional de la entidad.

Adicionalmente, cuando una entidad presente sus estados financieros, para propósitos de cumplir requerimientos locales o para efectos de consolidación, combinación o aplicación del método de participación, en una moneda de presentación distinta de la moneda funcional se requiere que se aplique el procedimiento de conversión establecido en las normas técnicas (...).



Medición de cuentas por pagar con incumplimiento

Concepto	Pregunta
2018-0261	<p><i>“Una sociedad perteneciente al grupo 1, normalmente realiza contrataciones para prestación de servicios o adquisición de bienes las cuales son cancelables en un término máximo de 60 días, luego de presentada la correspondiente factura. De acuerdo con lo establecido en el Documento de orientación Técnica No 009, cuando el componente financiero no sea significativo, las cuentas por pagar se medirán al precio de la transacción.</i></p> <p><i>Por circunstancias de fuerza mayor, al fin de diciembre del año 2017, la empresa se vio impedida de atender sus compromisos oportunamente, lo cual origino que en dicha fecha presentara cuentas por pagar comerciales con vencimientos superiores a los inicialmente pactados con sus proveedores.</i></p> <p><i>Solicitamos su colaboración para atender la siguiente inquietud:</i></p> <p><i>En las condiciones extraordinarias de retrasos en la cancelación de cuentas por pagar comerciales, que conllevaran un pago con posterioridad al plazo inicialmente acordado, pero en las que existe incertidumbre con respecto al interés moratorio a reconocer, pues dependerá de la negociación con cada proveedor, se hace obligatorio reexpresar las deudas vencidas al costo amortizado o es válido reflejar dichas cuentas por pagar al costo histórico y realizar la correspondiente revelación del incumplimiento de pagos en las notas a los estados financieros?”</i></p>

Respuesta

(...) En primera instancia debemos aclarar que el tratamiento contable de las cuentas por pagar, en el caso planteado por el consultante, dependerá del tipo de contrato que se firmó con el proveedor.

Este Consejo comprende que por problemas de liquidez la compañía incumplió con el acuerdo de pago pactado y, que por tanto, dicho incumplimiento podría generar un mayor pago por concepto de pago de intereses de mora.

En consecuencia, el incumplimiento en pago no implica que la entidad deba devolverse y hacer el recálculo del costo amortizado desde el momento del reconocimiento inicial, sino que deberá reconocer como gasto del periodo los intereses de mora que el proveedor le cobre.

Ahora bien, caso diferente en el cual se realice una restructuración de deuda, porque ya implicaría una modificación al contrato como lo norma el párrafo 19 de la NIIF 15 que indica:

“La modificación de un contrato puede existir aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio.

Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia.

Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad estimará el cambio en el precio de la transacción que surge de la modificación de acuerdo con los párrafos 50 a 54 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 56 a 58 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.”

Siendo, una modificación de contrato deberá realizarse un análisis de las nuevas condiciones y reconocer el pasivo de conformidad con el acuerdo. (...)



Normativa aplicada en Colombia

Concepto	Pregunta
2018-0692	<p><i>“Cordialmente les solicito me informen como debe ser el entendimiento de los libros que emite el IASB (rojo, verde, azul, etc.), en cuanto a:</i></p> <p>1- <i>¿Cuántos hay y cuáles son?</i> 2- <i>¿Para qué sirve cada uno y en que se diferencian entre sí?</i> 3- <i>¿Cuáles son las partes de cada libro (A, B, C, etc.) y que se encuentra en cada una?</i> 4- <i>¿Cuál debo aplicar en Colombia?</i> 5- <i>¿Cómo se debe entender las vigencias de dichos libros?</i> 6- <i>¿Qué disposiciones nacionales e internacionales los regulan?”</i></p>

Respuesta

¿Cuántos libros hay y cuáles son?

El IASB actualmente emite los siguientes libros :

- **Normas NIIF requeridas a enero 1 de 2018 (libro azul)**- Para los períodos contables que comiencen el 1 de enero de 2018, excluyendo los cambios aún no requeridos.
- **Normas NIIF emitidas a enero 1 de 2018 (libro rojo)**- Para los períodos contables que comiencen el 1 de enero de 2018, refleja los cambios en las NIIF aún no requeridos.
- **Normas NIIF ilustradas requeridas a enero 1 de 2018 (libro azul con referencias)**- Para los períodos contables que comiencen el 1 de enero de 2018, excluyendo los cambios aún no requeridos.
- **Normas NIIF ilustradas emitidas a enero 1 de 2018 (libro rojo con referencias)**- Para los períodos contables que comiencen el 1 de enero de 2018, refleja los cambios en las NIIF aún no requeridos.
- **Norma NIIF para las PYMES 2015 (libro anaranjado)**- contiene las NIIF para las PYMES incorporando las modificaciones de 2015, aplicables a partir de enero 1 de 2017.

¿Para qué sirve cada libro uno y en qué se diferencian entre sí?

La diferencia entre el libro rojo y el libro azul radica en lo siguiente:

	Libro rojo	Libro azul
Tipo de normas incluidas	Normas emitidas a enero 1 de 2018, por ejemplo incluye NIIF 16,	Normas requeridas a enero 1 de 2018, no incluyen las

	Libro rojo	Libro azul
	NIIF 17, CINIIF 23, (requeridas su aplicación obligatoria en un periodo posterior a enero 1 de 2018),	normas emitidas, pero que no deban ser aplicadas aun, por ejemplo no incluye la NIIF 16, la NIIF 17, ni la CINIIF 23.

La diferencia entre el libro azul y el libro azul ilustrado (lo mismo aplicaría para el libro rojo y el libro rojo ilustrado), radica en las referencias cruzadas entre los demás párrafos que pueden tratar temas similares, así como las decisiones de agenda del Comité de Interpretaciones (CINIIF).

Las NIIF para las PYMES (libro anaranjado) contiene las NIIF para las PYMES incorporando las modificaciones de 2015, aplicables a partir de enero 1 de 2017.

¿Cuáles son las partes de cada libro (A, B, C, etc.) y que se encuentra en cada una?

Los libros que tratan las NIIF (libro rojo y azul) incluyen las siguientes partes:

- **Parte A**, Texto de las normas NIIF: incluye las Normas NIC, NIIF, las Interpretaciones CINIIF y SIC, el Marco conceptual y el Glosario de Términos;
- **Parte B**, Guías complementarias: contiene Ejemplos Ilustrativos y Guías de Implementación que acompañan a las normas, junto con Documentos de Práctica de las NIIF; y



- **Parte C**, Fundamentos de conclusiones: contiene los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan a las Normas, al Marco Conceptual para la información financiera y a los Documentos de Práctica para las NIIF.

¿Cuál debo aplicar en Colombia?

Una entidad o una persona natural obligada a llevar contabilidad en Colombia, debe observar la siguiente normatividad relacionada con la elaboración y emisión de información financiera:

<p>Normas de Información Financiera (NIF). Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios. Organismo emisor: Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Comercio Industria y Turismo, fundamentados en propuestas presentadas por parte de el CTCP.</p>	<p>Personas naturales y asimiladas, y jurídicas y asimiladas, obligadas a llevar contabilidad y que no se encuentran sujetas al ambito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.</p>	<p>Marco Técnico Normativo para para los preparadores de Información Financiera del Grupo 1 (NIIF). <hr/>Marco Técnico Normativo para para los preparadores de Información Financiera del Grupo 2 (NIIF pra las PYMES). <hr/>Marco Técnico Normativo de Información Financiera para las Microempresas (Grupo 3). <hr/>Normas de Información Financiera para Entidades que no cumplen con la Hipotesis de Negocio en Marcha.</p>
<p>Regimen de Contabilidad Pública (RCP). Artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 emitida por la Contaduría General de la Nación (modificada por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018) Organismo emisor: Contaduría General de la Nación</p>	<p>El RCP debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores; por las entidades u órganos autónomos e independientes; por los Fondos con personería jurídica; por las Sociedades de Economía Mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social; por los patrimonios autónomos cuya constitución se origine por una disposición legal; por los resguardos y territorios indígenas; por las empresas oficiales.</p>	<p>Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público. <hr/>Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. <hr/>Marco Normativo para Entidades de Gobierno <hr/>Marco Normativo para Entidades en Liquidación</p>

Aunque en Colombia la contabilidad para el sector privado de los grupos 1 y 2 se basa en las normas emitidas por el IASB, la normatividad aplicable en cada periodo anual para estos grupos se establece mediante un Decreto, y por lo general, lo que se decreta entra en vigencia dos años más tarde a su publicación, debido a lo anterior, lo que el consultante debe revisar cada año es el decreto vigente y las excepciones frente a lo establecido por parte de la NIIF emitidas por parte de IASB.

Actualmente el CTCP sugiere cambios normativos utilizando los ficheros oficiales de gobierno, elaborados a partir de libro rojo, los cuales se deben incorporar a través de Decretos emitidos por los Ministerios encargados. (...)

¿Qué disposiciones nacionales e internacionales los regulan?

A nivel nacional lo aplicable en Colombia son los Decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009; a nivel internacional, IASB es una entidad del sector privado constituida legalmente como una Fundación, por lo que se regula a través de una constitución por medio de la cual se determinan sus objetivos, miembros, actuaciones y el debido proceso de las NIIF emitidas, entre otras cosas (para obtener mayor información puede ingresar en la página web www.ifrs.org)

Otro resultado integral

Concepto	Pregunta
2018-0461	<p><i>“(…) me dirijo a ustedes (…); para obtener orientación profesional acerca del tratamiento contable y la presentación del Estado de Resultado Integral – componente Otro Resultado Integral. (…)</i></p> <p><i>La NIC 1 presentación de estados financieros párrafo 81 indica: (…)</i></p> <p><i>Por otro lado, la definición de ajustes por reclasificación del párrafo 7 de la NIC 1 es: (…)</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta que las reclasificaciones de los saldos registrados en el ORI cuando se realiza la venta de un instrumento de patrimonio se registran directamente a las cuentas patrimoniales (ganancias acumuladas) – Párrafo B5.7.1 NIIF 9 – y no a resultados, estas no serían clasificadas como ajustes por reclasificación.</i></p> <p><i>Consulta: (…)</i></p> <p><i>¿Tanto los movimientos originados por la valoración o desvalorización de los instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en el otro resultado integral, como las reclasificaciones del valor registrado en el ORI una vez se realice la venta de dichos instrumentos a las ganancias acumuladas del período, se deben incluir en la presentación del Estado de resultado integral, dado que ambos conceptos son componentes del ORI? o,</i></p> <p><i>¿Las reclasificaciones del ORI al patrimonio (ganancias acumuladas) generadas en la venta de dichos instrumentos de patrimonio, no debe incluirse en el Estado de Resultado Integral basados en que los traslados a patrimonio no están definidos como reclasificaciones?”</i></p>

Respuesta

(…) En primera instancia debemos aclarar que el estado de resultado integral comprende el estado de resultados del período y el otro resultado integral, las partidas presentadas en el otro resultado integral son componentes por fuera del estado de resultados que normalmente son registradas directamente contra el patrimonio, ya sea en cuentas de superávit por revaluación, diferencias en cambio por conversión de estados financieros, u otras denominaciones del patrimonio, y corresponden únicamente a las enunciadas en el párrafo 7 (definiciones) de la NIC 1, más la participación en el ORI de las asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias cuando se midan usando el método de la participación, y los correspondientes efectos fiscales generados por la generación de diferencias temporarias de partidas que afectaron el otro resultado integral de la entidad.

En segundo lugar, para el emisor de los estándares internacionales existe la idea de que la mayoría de componentes reconocidos contra el patrimonio y presentadas en el otro resultado

integral, son posteriormente reclasificadas en otros períodos al estado de resultados (lo que se conoce como ajustes por reclasificación, o reciclaje de resultados), pero también existen excepciones que están claramente establecidas en las normas, como en el caso del uso del superávit por revaluación en propiedades, planta y equipo, entre otras normas.

Esta es la razón por la cual, al efectuar los resúmenes del otro resultado integral, para efectos de presentación, se exige que estas partidas se separen entre las partidas que serán y las que no serán reclasificadas al estado de resultado en otros períodos.

De acuerdo con lo anterior, se entiende que solo aquellas partidas que serán reclasificadas al estado de resultados del período en otros períodos futuros tendrán efectos en el estado del resultado integral, cuando ellas sean reclasificadas al estado de resultados, ya sea por la venta o disposición de la partida. Aquellas que no se reclasifican no generarían ningún efecto en



el estado del resultado integral de períodos futuros.

Respecto de las variaciones del valor razonable (el consultante las denomina valoración o desvalorización) de los instrumentos de patrimonio sobre los que se realizó una elección irrevocable (desde el reconocimiento inicial¹³⁵ o desde la fecha de adopción de las NIIF por primera vez)¹³⁶ de presentar los cambios posteriores en el valor razonable en el ORI de instrumentos de patrimonio concretos que de no hacerse la elección irrevocable, debían medirse al valor razonable con cambios en resultados¹³⁷, dichas variaciones se presentarán en el Otro Resultado Integral (incluyendo su efecto fiscal si llegare a existir) las cuales se acumulan en el patrimonio de la entidad (otras reservas), pero se deben presentar en el resultado integral del periodo.

Respecto de los dividendos recibidos por dichas acciones, estas deben reconocerse en el resultado del periodo (párrafos 5.7.6 y 5.7.1A de la NIIF 9).

Al momento de vender el instrumento de patrimonio sobre el que se realizó la elección irrevocable de mostrar los cambios en el valor razonable en el ORI, se debe registrar la ganancia o pérdida en la venta del instrumento de patrimonio sin reclasificar las partidas acumuladas en el ORI como del resultado del periodo, o como un ajuste en la venta del instrumento de patrimonio.

Lo anterior con fundamento en el párrafo B5.7.1 de NIIF 9 que menciona lo siguiente¹³⁸:

“El párrafo 5.7.5 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que no se mantiene para negociar.

Esta elección se realizará instrumento por instrumento (es decir acción por acción). Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Sin embargo, la entidad puede hacer transferencias de las ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio.

Los dividendos de estas inversiones se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.7.6, a menos que el dividendo represente claramente una recuperación de parte del costo de la inversión”.

Le recomendamos revisar las taxonomías en español que se encuentran disponibles en el sitio web <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/ifrs-taxonomy-translations/>, en donde podrá encontrar detalles sobre la forma adecuada de e presentar en el otro resultado integral las partidas que se reclasifican y que no se reclasifican al estado de resultados. (Ver código 410.000).

Por lo anterior, una vez seleccionado el tipo de bien, debe aplicarse los criterios indicados en la tabla Cuadro No. 7 “Criterios para la contabilización de Bienes comunes” del Documento Orientación Técnica No 15 “Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupo 1, 2 y 3)” (...)

¹³⁵ Ver párrafos 4.1.4 y 5.7.5 de NIIF 9

¹³⁶ Ver párrafos D19B de NIIF 1

¹³⁷ Lo cual es diferente de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el ORI descritos en el párrafo 4.1.2A de la NIIF9.

¹³⁸ También puede observar la justificación en el párrafo de los Fundamentos a las Conclusiones FC5.25 literal (b) reciclaje.



Obligación de tener revisor fiscal por nivel de activos e ingresos

Concepto	Pregunta
2018-0366	<p><i>“Para verificar si una sociedad por Acciones Simplificada S.A.S. se encuentra obligada a tener Revisor Fiscal, la ley 43 del 90, Art. 13, parágrafo 2 contempla: “Será obligatorio tener Revisor Fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos”.</i></p> <p><i>Pero entonces, me genera una duda que dichos activos brutos, ¿de qué información se deben tener en cuenta? Es decir, ¿debo tener en cuenta los activos brutos declarados en la renta, o el total de los activos según la norma contable bajo NIIF, o el total de los activos según la norma contable 2649 (la cual ya no aplica)?</i></p> <p><i>Esta duda me surge ya que La Ley 43 del 90, Art. 13 Parágrafo 1o. cita que Se entiende por activo bruto, el valor de los activos determinados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia; pero entonces ¿estos PCGA serían los registros realizados bajo la normatividad NIIF?</i></p>

Respuesta

(...) Con respecto a la pregunta, debemos anotar que a partir de la vigencia de los Decretos Reglamentarios que desarrollan la ley 1314 de 2009, lo establecido en el Decreto 2649 de 1993 ha quedado sin vigencia, y por lo tanto se deberá aplicar lo establecido en los nuevos marcos de información financiera.

El Decreto 2420 de 2015, y otras normas que lo adicionan, modifican o sustituyen, establece en sus anexos 1, 2 o 3, las nuevas bases o principios para la elaboración de los estados financieros de propósito general.

Así las cosas, y tal como se establece el parágrafo 1, del artículo 13 de la ley 43 de 1990, se entiende por activo bruto, el valor de los activos determinados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia; es decir, el análisis deberá realizarse bajo el marco de información financiera que aplique la respectiva entidad, considerando lo establecido en el Decreto 2420 de 2015 y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan.

En síntesis, Para definir la obligatoriedad de tener revisor fiscal sobre la base del nivel de activos, lo primero que debe establecerse es el marco de información financiera en el que fue clasificada la entidad, para así poder determinar el valor total de los activos que resulta de la aplicación de este marco normativo.

La determinación del importe de los activos brutos se fundamentará en lo establecido en el decreto 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan.

Para verificar la obligatoriedad de tener revisor fiscal para un periodo 20X1, el consultante debe revisar la información correspondiente a ingresos y activos con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior y de superar cualquiera de los topes enunciados en la normatividad antes citada, deberá cumplir con el requisito de tener Revisor Fiscal a partir del primero de enero del año 20X1. (...)



Pérdidas fiscales

Concepto	Pregunta
2018-0937	<p><i>“Para una empresa constituida en el año 2010 y al corte del año fiscal 2017, presenta las siguientes pérdidas fiscales en miles de pesos:”</i></p> <p><i>Año 2012 \$ 690.070</i> <i>Año 2013 \$ 821.270</i> <i>Año 2014 \$ 1.840.810</i> <i>Año 2015 \$ 1.644.812</i> <i>Año 2016 \$ 1.428.469 la suma a este año acumulado es de \$6.425.431</i> <i>Año 2017 \$ 894.917</i></p> <p><i>La normatividad inicial del E.T., permitía compensar pérdidas fiscales en los cinco (5) períodos gravables siguientes sin ningún monto límite. Posteriormente, la Ley 788 del 2002 fijó un término de 8 años sin exceder anualmente del 25% del valor de la pérdida fiscal.</i></p> <p><i>Posteriormente el Artículo 5 de la Ley 1111 de 2006 que modificó el Art. 147 del E.T, no establecía límites para la compensación de pérdidas fiscales. Finalmente, con la Ley 1819 del 2016 las pérdidas podrán ser compensadas en los 12 períodos gravables siguientes sin montos límites”</i></p> <p><i>Bajo el principio del derecho tributario las leyes no son retroactivas, lo que implicaría de acuerdo a mi apreciación las pérdidas hasta el 2016 podrían contabilizarse como impuesto diferido bajo la norma NIC 12, en sus párrafos 34 al 37: (...)</i></p>

Respuesta

(...) Para reconocer un impuesto diferido derivado por pérdidas fiscales que legalmente podrán ser compensadas en periodos futuros, la entidad deberá tener en cuenta lo siguiente.

- Las pérdidas fiscales que pueden ser compensadas en declaraciones de renta que afecten periodos futuros, generan la medición de un activo por impuesto diferido (párrafos 5 y 34 de NIC 12).
- Los activos por impuestos diferidos originados en pérdidas fiscales se reconocerán, en la medida que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras en las que pueda compensar dichas pérdidas fiscales (párrafos 24 y 27 de NIC 12).
- Teniendo en cuenta que la legislación colombiana contempla casos donde las pérdidas fiscales no presentan límite de tiempo para ser compensadas, y a su vez también se presentan casos donde existen restricciones para su compensación (límite de tiempo); la

entidad deberá evaluar la capacidad de obtener ganancias fiscales futuras durante el periodo en el que podría compensar las pérdidas fiscales que presentan limitación en su tiempo para ser compensadas, esto con el objetivo de demostrar su capacidad de utilizar dichos beneficios fiscales futuros (párrafos 27 y 27A de NIC 12).

- Una forma de probar la capacidad de utilizar los beneficios fiscales futuros originados por las pérdidas fiscales que podrían ser compensadas es a través de la planeación fiscal y de la proyección de las ganancias fiscales futuras (párrafos 30 y 35 de NIC 12).
- Si la entidad que posee pérdida fiscal no pueda demostrar que dispone en el futuro de ganancias fiscales contra las que resulte factible compensar dichas pérdidas fiscales, entonces se abstendrá de reconocer un activo por impuesto diferido (párrafo 36 de NIC 12).



Pasivos por impuestos

Concepto	Pregunta
2018-0706	<p><i>“Por favor indicar contabilización y periodicidad de las provisiones de los siguientes impuestos:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Retención en la fuente (practicada)</i> 2. <i>ICA y Reteica.</i> 3. <i>IVA</i> 4. <i>Renta”</i>

Respuesta

(...) Esta respuesta se hará desde el punto de vista contable. Desde el punto de vista tributario, por favor remitir su consulta a la DIAN.

En primer lugar, se aclara el concepto de provisión: De acuerdo con la NIIF para la PYMES, párrafo 21.1, y glosario, una provisión es *“un pasivo cuya cuantía o vencimiento son inciertos”*, **las estimaciones de pasivos donde su cuantía o vencimiento son casi ciertos, deben reconocerse como una cuenta por pagar causada o una cuenta por pagar estimada, y no deben presentarse como pasivo por provisiones** al momento de elaborar estados financieros, como es el caso de las estimaciones relacionadas con impuesto de industria y comercio, el impuesto sobre las ventas y las retenciones practicadas a terceros.

Teniendo en cuenta el concepto de provisión y el de cuenta por pagar estimadas o causadas, resolveremos sus inquietudes.

1. Retención en la fuente (practicada)

El concepto de provisión de pasivo no aplica para la retención en la fuente practicada, pues este es un pasivo cuya cuantía y vencimiento son ciertos, se debe reconocer cada vez que se registra contablemente un activo o un gasto y quien compra el bien o servicio es agente de retención y quien vende o presta el servicio está sujeto a la retención en la fuente de acuerdo con las disposiciones tributarias expedidas por el Gobierno Nacional.

2. Impuesto de industria y comercio (ICA) y Retención en la fuente por impuesto de industria y comercio (reteica).

El concepto de provisión de pasivo no aplica para la retención de ICA, pues este es un pasivo cuya cuantía y vencimiento son ciertos, que se causa cada vez que se registra contablemente un activo o un gasto y quien compra el bien o servicio es agente de retención de ICA y quien vende o presta el servicio está sujeto a retención de ICA.

Al ICA podría aplicarse el concepto de provisión de pasivo, pues desde el punto de vista del tributo, hay declaraciones y pagos bimestrales y anuales. Por ende, desde el punto de vista contable, el consultante podría reconocer el gasto por impuesto de industria y comercio de manera mensual de forma estimada, basado en los ingresos que causa la entidad y las tarifas de ICA que aplican a cada actividad, y de manera posterior, cuando ya se tenga la totalidad de los datos para presentar las declaraciones, ajustar el pasivo estimado para convertirlo en un pasivo real.

El impuesto de industria y comercio se debe causar cuando ocurra el hecho generador del impuesto, esto es cuando el ingreso sea realizado para fines fiscales. Cuando esto ocurra debe reconocerse el gasto por impuesto contra una cuenta por pagar por impuesto de industria y comercio causado.

Respecto de la retención por dicho impuesto, aplicará lo establecido en el estatuto tributario



municipal o distrital, respecto de cuando se origina la obligación de retener.

3. Impuesto sobre las ventas -IVA

El concepto de provisión de pasivo no aplica para el reconocimiento del IVA, pues la cuantía y el vencimiento se pueden establecer claramente, pues el movimiento del IVA se causa en varios momentos si quien lleva contabilidad es responsable del IVA.

Algunos momentos son:

- a) IVA descontable cada vez que se registra contablemente un activo o un gasto cuyo precio de compra incluye IVA, si no existe la excepción de registrar el IVA como mayor valor del bien o servicio o restricciones sobre el porcentaje de IVA a descontar;
- b) IVA facturado cada vez que se causa un ingreso de acuerdo al IVA que se incluya en cada factura,
- c) IVA facturado por las devoluciones en compras de acuerdo al IVA que se incluya en la nota de devolución de compras, y
- d) IVA descontable por las devoluciones en ventas, de acuerdo al IVA que se incluya en la nota de devolución de ventas.

El impuesto sobre las ventas se debe causar cuando ocurra el hecho generador del impuesto, esto es cuando el ingreso sea realizado para fines fiscales, y dicho ingreso se considere gravado con este impuesto. Cuando esto ocurra debe reconocerse la cuenta por pagar por impuesto sobre las ventas.

4. Impuesto sobre la renta

El concepto de provisión de pasivo aplica para el reconocimiento del impuesto de renta, dado que no se tiene certeza del monto final a pagar por el impuesto.

Por lo general, las entidades cuando hacen su planeación fiscal establecen un porcentaje sobre los ingresos mensuales a reconocer como pasivo por impuesto de renta.

El impuesto sobre la renta se debe causar cuando ocurra el hecho generador del impuesto, esto es cuando la entidad genere ganancias sujetas al impuesto sobre la renta o cuando la entidad declare por el sistema de renta presuntiva.

Cuando esto ocurra debe reconocerse un pasivo por impuesto de renta corriente. Lo anterior podría indicar que de ser material, deba realizarse un reconocimiento del gasto (y del pasivo) de forma mensual.



Pasivo por anticipo para suscripción futura de acciones

Concepto	Pregunta
2018-0927	<p>(...) Bajo las normas contables anteriores en Colombia, se denominaba "Depósitos recibidos para futura suscripción de acciones" (cuenta por pagar en la entidad emisora de las acciones) y "Depósitos para adquisición de acciones" (cuenta por cobrar en la entidad inversionista).</p> <p>Preguntas: Bajo el entendido que se cumple el requisito de no reembolso,</p> <p>¿Las NIIF prevén el mismo criterio de reconocimiento del párrafo 22.7 (b) de las NIIF PYMES? ¿Cómo se reconoce en las NIIF la situación plasmada en el citado párrafo de las NIIF PYMES?</p> <p>¿Para el cálculo de la ganancia por acción (...) se deben incluir las acciones aún no emitidas que se emitirán con cargo al efectivo u otros recursos recibidos para la suscripción de acciones?</p> <p>La entidad que <u>entrega</u> el efectivo u otros recursos antes de que le emitan los instrumentos de patrimonio (acciones) al cierre del año, ¿debe reconocer y presentar dicho activo como una cuenta por cobrar, una inversión en acciones o en subsidiarias o asociadas, u otros activos?</p>

Respuesta

¿Las NIIF plenas prevén el mismo criterio de reconocimiento del párrafo 22.7 (b) de las NIIF para las PYMES? ¿Cómo se reconoce en las NIIF la situación anterior?

Respecto del reconocimiento de un instrumento financiero como pasivo o como patrimonio en una entidad que deba aplicar las normas correspondientes al grupo 1, el párrafo 16 de la NIC 32¹³⁹ menciona que el instrumento se clasificará como patrimonio si, y solo si, se cumplen las dos siguientes condiciones:

“(a) El instrumento no incorpora una obligación contractual:

(i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o

(ii) de intercambiar activos o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor.

(b) Si el instrumento será o podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor, es:

(i) un instrumento no derivado, que no incluye ninguna obligación contractual para el emisor de entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio; o

(ii) un derivado que será liquidado solo por el emisor a través del intercambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio. (...)”.

(...) los aportes realizados por un accionista denominados como “anticipo para futura capitalización de acciones” se reconocerán como patrimonio siempre que no exista una obligación contractual de devolver el efectivo u otro activo financiero al aportante (con irrevocables), que se hayan aprobado mediante documento legal que autorice la emisión de patrimonio (asamblea de accionistas) y que la emisión de los instrumentos de patrimonio al accionista se realizará en un periodo corto tiempo.

Mediante concepto 2018-0096 el CTCP había manifestado lo siguiente:

“En conclusión, se considera que un pasivo que se capitalizará en la sociedad en periodos futuros, cumple los requisitos para clasificarse como un componente del patrimonio, siempre que los socios (accionistas) así lo hayan manifestado mediante documento societario respectivo (acta de junta de socios o asamblea de accionistas), los socios (accionistas) no puedan requerir a la entidad el reembolso del efectivo, y la entidad emisora del instrumento de patrimonio ha

¹³⁹ La NIC 32 se encuentra incorporada en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



iniciado los trámites para su expedición, tal como lo exige la legislación nacional; si la totalidad de los anteriores requisitos no se cumplen, la entidad debe seguir reconociendo un pasivo financiero”.

Para el cálculo de la ganancia por acción (...), ¿se deben incluir las acciones aún no emitidas que se emitirán con cargo al efectivo u otros recursos recibidos para la suscripción de acciones?

La norma de ganancias por acción (NIC 33) menciona que las acciones se incluirán normalmente (en el cálculo del promedio ponderado) desde el momento en que la aportación sea legalmente exigible (la cual en muchos casos coincidirá con la fecha de emisión), de la siguiente manera¹⁴⁰:

“(a) las acciones ordinarias con desembolso en efectivo se incluirán cuando el efectivo sea exigible; (...)

(c) las acciones ordinarias emitidas como resultado de la conversión de un instrumento de pasivo en acciones ordinarias se incluirán desde el momento en que cese la acumulación (o el devengo) del interés asociado a la deuda;

(d) las acciones ordinarias emitidas a cambio del interés o del principal de otros instrumentos financieros se incluirán desde el momento en que cese la acumulación (...) del interés correspondiente;

(e) las acciones ordinarias emitidas para la cancelación de una deuda de la entidad se incluirán desde la fecha de cancelación de la misma;

(f) las acciones ordinarias emitidas como contrapartida en la adquisición de un activo distinto del efectivo, se incluirán desde el momento en que se contabilice la adquisición; y

(g) las acciones ordinarias emitidas a cambio de la prestación de servicios a la entidad se incluirán a medida que dichos servicios sean prestados.

La fecha de la inclusión de las acciones ordinarias se determinará en función de los plazos y condiciones específicas de su emisión. Además, se tendrán en cuenta las condiciones sustanciales de cualquier contrato asociado a la emisión”.

(...), si a diciembre 31 la entidad mantiene un pasivo por futura suscripción de acciones, y se cumplen los siguientes supuestos:

a) no existe una obligación contractual de devolver el efectivo u otro activo financiero al aportante (son irrevocables),

b) fueron aprobados mediante documento legal que autorice la emisión de patrimonio (asamblea de accionistas),

c) que la emisión de los instrumentos de patrimonio al accionista se realizará en un periodo corto tiempo y,

d) que el efectivo o activo financiero haya sido recibido por parte de la entidad que emitirá las acciones; en esos casos el anticipo por futura suscripción de acciones se incluirá en el cálculo de la ganancia por acción, en lo correspondiente a las acciones ordinarias asignadas a dicho anticipo, lo anterior en razón que el aporte ya fue realizado por el accionista y la emisión de acciones es un trámite formal.

Lo anterior es concordante con el párrafo 23 de la NIC 33 que menciona lo siguiente:

“Se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción básicas las acciones ordinarias que vayan a ser emitidas para la conversión de un instrumento obligatoriamente convertible, desde la fecha en la que el contrato sea suscrito”.

La entidad que entrega el efectivo u otros recursos antes de que le emitan los instrumentos de patrimonio (acciones) al cierre del año, ¿debe reconocer y presentar dicho activo como una cuenta por cobrar, una inversión en acciones o en subsidiarias o asociadas, u otros activos?

La entidad que entrega los recursos a título de futura emisión de acciones a la entidad que entregará dichas acciones, lo contabilizará como un activo financiero, debido que cumple la condición establecida en el párrafo 11 de la NIC 32 (definiciones, activo financiero):

“(d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:

(i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios”; (...)

¹⁴⁰ NIC 33 párrafo 21. La NIC 33 se encuentra incorporada en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

**Patrimonio - presentación de capital suscrito por cobrar**

Concepto	Pregunta
2018-0302	<p><i>Cuál es la forma como los profesionales de la contaduría deben elaborar el balance inicial de una sociedad por acciones cuando el 100% del capital suscrito no se encuentra pagado, teniendo en cuenta que desde el derecho societario el capital suscrito no pagado, es una deuda que adquieren los accionistas con la sociedad naciente y por lo tanto a juicio de la normatividad societaria se constituye en una cuenta por cobrar a favor de la sociedad, incluida desde el inicio en el activo.</i></p> <p><i>Lo anterior se solicita dados los múltiples criterios que tienen los profesionales de la contaduría al elaborar el balance inicial de la sociedad, causando incertidumbre a nuestra entidad al verificar dicho soporte.</i></p>

Respuesta

(...) De acuerdo con el párrafo 22.7 de la sección 22 de las NIIF para las PYMES, el importe a cobrar del capital suscrito y pendiente de pago se presenta dentro del estado de situación financiera como menor valor del capital.

A continuación se transcribe el párrafo 22.7 de la sección 22 de las NIIF para las PYMES aplicable al Grupo 2:

“Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

22.7 Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos:

a) si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe por cobrar como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera, no como un activo”. (Negrilla fuera del texto)

Además, en el párrafo 79 de la NIC 1 aplicable al grupo 1, se especifica que las acciones suscritas pendientes de pago se revelan dentro del patrimonio.

A continuación se transcribe el párrafo 79 de la NIC 1 aplicable al grupo 1:

(...)

“79 Una entidad revelará lo siguiente, sea en el estado de situación financiera, en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas:

(a) para cada clase de capital en acciones:

(i) el número de acciones autorizadas;

(ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad;

(iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;

(iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;

(v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital;

(vi) las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus subsidiarias o asociadas; y

(vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes correspondientes; y (...)” (negrilla fuera del texto)

Por tanto, el planteamiento contable efectuado por el consultante, de reconocer una cuenta por cobrar por concepto de los aportes no efectuados por los socios es incorrecto y estaría en contra de las Normas de Información Financiera vigentes en Colombia, tal como se definió anteriormente.

Patrimonio - presentación en el estado de situación financiera

Concepto	Pregunta
2018-0485	<p><i>“(...) Solicito concepto analítico sobre patrimonio líquido bajo NIIF en cuanto a las siguientes inquietudes:</i></p> <ol style="list-style-type: none"><i>1. Definición del patrimonio líquido</i><i>2. Definición de capital pagado</i><i>3. Qué es el valor intrínseco de la acción</i><i>4. Cómo se clasifica dentro del Estado de Situación Financiera</i><i>5. Qué función cumple dentro del Estado de Situación Financiera</i><i>6. Cuáles son sus objetivos dentro de la estructura financiera de la empresa</i><i>7. Qué cuentas los conforman y cómo se pueden reclasificar como capital pagado (...)”</i>

Respuesta

(...) Definición del patrimonio líquido

El patrimonio líquido corresponde con una definición de tipo tributario y no de los marcos de información financiera vigentes en Colombia. Al respecto el Artículo 282 del Estatuto Tributario, en adelante E.T., denomina patrimonio líquido al patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del periodo gravable menos las deudas.

Adicionalmente el Artículo 262 del E.T. asocia el patrimonio bruto con el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable.

Para efectos contables el patrimonio líquido resulta de lo que conocemos como **ecuación patrimonial**, concepto que nos indica que el patrimonio es igual al activo menos el pasivo.

No obstante lo anterior, el CTCP no tiene competencia para interpretar lo establecido en el Decreto 1079 de 2015, en donde varios de sus Artículos hacen referencia al capital pagado o patrimonio líquido (...).

Definición de capital pagado

El capital pagado debe entenderse como los aportes realizados por los propietarios en efectivo a la sociedad con el objetivo de adquirir las cuotas partes o acciones emitidas por la entidad.

El oficio emitido por la Superintendencia de Sociedades No 670-000472 de abril 25 de 2007 menciona lo siguiente respecto del capital pagado en una sociedad por acciones:

“Ahora bien, el capital pagado como su denominación lo sugiere, está constituido por la parte del suscrito que ha ingresado al haber social, esto es la suma que ha sido efectivamente cancelada por los asociados”.

Al respecto la sección 22 de la NIIF para las PYMES (...) menciona lo siguiente respecto de la emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio (definición que podría ser equivalente con la definición de capital pagado):

- La entidad reconocerá un incremento en su patrimonio por la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio, cuando reciba el efectivo u otros recursos (párrafo 22.7).
- La medición del incremento del patrimonio se realizará por el valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, menos los costos de la transacción (párrafo 22.8).
- El capital pagado incluye el valor nominal de la acción emitida y el valor pagado en exceso sobre el valor nominal de la acción o cuota parte, que se denomina prima de emisión o prima en colocación de acciones o cuotas partes de interés social (párrafo 22.10).

¿Qué es el valor intrínseco de la acción?

El valor intrínseco no se encuentra definido en los marcos de información financiera, sin embargo en diversa literatura y en las prácticas locales se ha definido como el valor que resulta de dividir el



patrimonio contable de la entidad entre las acciones en circulación¹⁴¹.

¿Cómo se clasifica dentro del Estado de Situación Financiera?

Las normas sobre presentación de estados financieros de los marcos técnicos de información financiera contienen directrices para la desagregación de las partidas en el estado de situación financiera y el estado de cambios en el patrimonio. Por ejemplo, el párrafo 78 (e) de la NIC 1 y 106A indican:

“78 El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados.

Para decidir los criterios de subclasificación, una entidad utilizará también los factores descritos en el párrafo 58.

El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo: (e) el capital y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas. (...).

(e) el capital y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas”

“106A Una entidad presentará para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, un desglose por partida de otro resultado integral [véase el párrafo 106(d) (ii)].” (Ver también el párrafo F74A de los fundamentos de las Conclusiones de la NIC 1).

El párrafo 4.11 de la NIIF para las PYMES indica:

“4.11 Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, las siguientes subclasificaciones de las partidas presentadas: (...).

(f) clases de patrimonio, tales como capital desembolsado, primas de emisión, ganancias acumuladas y partidas de ingreso y gasto que, como requiere esta Norma, se reconocen en otro resultado integral y se presentan por separado en el patrimonio.”

¿Qué función cumple dentro del Estado de Situación Financiera?

Los marcos de información financiera, y específicamente las estructuras de conceptos en el apartado del estado de cambios en la situación financiera contienen referencias al patrimonio.

Por ejemplo el párrafo 2.22 de la NIIF para las PYMES indica:

“2.15 La situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el estado de situación financiera. Estos se definen como sigue:

(a) un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos;

(b) un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos; y

(c) patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.”

“2.2.2. El Patrimonio es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos. Se puede subclasificar en el estado de situación financiera. Por ejemplo, en una sociedad por acciones, las subclasificaciones pueden incluir fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas y partidas de otro resultado integral reconocidas como componentes separados del patrimonio. Esta Norma no establece cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes de patrimonio.”

¿Cuáles son sus objetivos dentro de la estructura financiera de la empresa?

El objetivo de la situación financiera es determinar la relación existente entre los activos, los pasivos y el patrimonio de una entidad en una fecha concreta¹⁴². La presentación del patrimonio no necesariamente cumple un objetivo en particular si analiza de forma separada, la importancia de su clasificación corresponde a la relación de forma conjunta con los demás componentes de la situación financiera de la entidad.

¿Qué cuentas los conforman y cómo se pueden reclasificar como capital pagado?

El capital pagado se clasifica de conformidad con lo establecido en la legislación mercantil, de tal manera que en una sociedad por acciones su calificación puede realizarse teniendo en cuenta el capital autorizado, el capital por suscribir, y el capital suscrito por cobrar, con el objetivo de obtener el capital pagado de la sociedad. (...)

¹⁴¹ Oficio de la Superintendencia de Sociedades No 220-001503 de enero 17 de 2005

¹⁴² Tomado del párrafo 2.15 de la NIIF para las PYMES



Patrimonio - capitalización de inventarios

Concepto	Pregunta
2018-0249	<i>¿Es posible realizar una capitalización de inventarios en una Sociedad por acciones simplificada?</i>

Respuesta

(...) tratándose del reconocimiento y medición de aportes diferentes a los realizados en efectivo (aportes en especie), el párrafo 22.7 de la NIIF para las PYMES, menciona lo siguiente:

"Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

*22.7 Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u **otros recursos** a la entidad a cambio de éstos:*

*(a) si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u **otros recursos**, la entidad presentará el importe por cobrar como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera, no como un activo;*

*(b) si la entidad recibe el efectivo u **otros recursos** antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida: y*

(c) en la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos, pero no emitidos, y la entidad no

haya todavía recibido el efectivo o los otros recursos, no reconocerá un incremento en el patrimonio" (negrilla fuera del texto)

En los casos de aportes en especie por parte de un socio a cambio de recibir instrumentos de patrimonio de una entidad emisora, el registro contable debe realizarse midiendo el valor razonable de los inventarios recibidos o por recibir, neto de los costos de transacción (párrafo 22.8 de la NIIF para las PYMES), cualquier diferencia entre el valor razonable menos los costos de transacción del activo recibido y el valor nominal de los instrumentos de patrimonio entregados, deberá reconocerse como una prima de emisión y no como parte del resultado del ejercicio de la entidad emisora.

En este orden de ideas, cuando la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio recibe los inventarios, debe reconocerlos por el valor razonable de estos menos los costos relacionados con su venta, por lo que al momento de ser vendidos por parte de la entidad que los ha recibido, no se obtendrá una ganancia o pérdida importante.



Patrimonio autónomo

Concepto	Pregunta
2018-1016	<p>Soy asesora contable de una empresa Sociedad por Acciones Simplificadas y deseo elevarles una consulta, basada en los siguientes antecedentes:</p> <p><i>La Sociedad por Acciones Simplificada (S.A.S), quien tiene suscrito un contrato APP de Concesión con la Agencia Nacional de Infraestructura. Así mismo, la empresa S.A.S tiene constituido un contrato de fiducia que se entiende accesorio al contrato de concesión. en virtud de este contrato de fiducia se constituye un patrimonio autónomo que hará las veces <u>de centro de imputación contable del contrato de concesión</u>, por lo tanto todos los hechos económicos serán contabilizados en dicho patrimonio autónomo.</i></p> <p><i>En la consolidación de los estados financieros del concesionario y del patrimonio autónomo y el cual se realiza línea a línea todos los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, toda la información <u>detalle a detalle</u> se encuentra registrada en el sistema contable del patrimonio autónomo. en los libros de contabilidad del concesionario se registra un comprobante único mensual que contempla los movimientos débitos, créditos y saldo de cada cuenta, pero sin detalle de las transacciones. Sobre esta situación se consulta lo siguiente:</i></p> <p><i>Es correcto realizar por parte del concesionario la consolidación de la información financiera línea a línea por rubro contable, pero no al <u>detalle de cada transacción</u>, siendo que finalmente el patrimonio autónomo es el centro de imputación contable?</i></p>

Respuesta

(...) Cuando una entidad realiza transacciones a través de un patrimonio autónomo el cual por imposiciones legales hará las veces de centro de imputación contable dentro de un contrato de concesión, debe realizarse un proceso de incorporación de las transacciones registradas a través del patrimonio autónomo en la información financiera de la entidad que informa; dicha incorporación en su contabilidad puede ser realizada de manera detallada o línea a línea por rubro o cuenta contable de acuerdo con las necesidades de información y requerimientos de la auditoría de la entidad que informa.

Para definir la forma de incorporación de los registros contables a través del patrimonio autónomo, se deberá considerarse, entre otras cosas, lo siguiente:

a) temas relacionados con el control interno,

- b) fiabilidad de la información reportada por el patrimonio autónomo,
- c) que la información financiera registrada en el centro de imputación contable a través del patrimonio autónomo refleje la situación financiera del negocio y represente su esencia y no únicamente su forma,
- d) la participación de la entidad en los ingresos, costos, gastos, activos y pasivos, en la operación conjunta realizada a través del patrimonio autónomo (en caso de aplicar).

Si la operación realizada a través del patrimonio autónomo constituye una operación conjunta, deberá incorporarse en la información financiera teniendo en cuenta lo siguiente: (...)

Contabilización	Sección 15 de NIIF para las PYMES ¹⁴³	NIIF 11 ¹⁴⁴
Incorporación en la información financiera del partícipe	Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en	Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:

¹⁴³ Las NIIF para PYMES se encuentran en el anexo dos del Decreto 2420 de 2015

¹⁴⁴ La NIIF 11 se encuentra en el anexo uno del Decreto 2420 de 2015



Contabilización	Sección 15 de NIIF para las PYMES ¹⁴³	NIIF 11 ¹⁴⁴
	<p>sus estados financieros:</p> <p>(a) los activos que controla y los pasivos en los que incurre; y</p> <p>(b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto. (párrafo 15.5 de la NIIF para las PYMES)</p>	<p>(a) sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;</p> <p>(b) sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;</p> <p>(c) sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;</p> <p>(d) su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y</p> <p>(e) sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente (NIIF 11.20).</p>

En conclusión y de acuerdo con lo anterior, el proceso de incorporación de las transacciones registradas a través del patrimonio autónomo en la información financiera de la entidad que informa podrá ser realizado de manera detallada

o línea a línea por rubro o cuenta contable de acuerdo con las necesidades de información y requerimientos de la administración y de la auditoría de la entidad que informa. (...)



Personas naturales - contabilidad

Concepto	Pregunta
2018-0855	<p>(...) ¿Cuál es la forma correcta de contabilizar los gastos personales de una persona natural obligada a llevar contabilidad; si estos recursos son tomados de la empresa de la cual es propietario?</p> <p>¿Es viable contabilizar estos gastos como débitos de las utilidades acumuladas?</p> <p>¿Cuál es la forma correcta de reconocer estas partidas en los Estados Financieros?</p>

Respuesta

(...) El siguiente cuadro presenta un resumen de la definición de gastos incorporada en los tres marcos técnicos aplicados en Colombia (ver anexo 1, 2 o 3 del Decreto 2420 de 2015).

Detalle	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Gastos	Son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio (marco conceptual 4.69)	Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios (2.23 b).	Son las disminuciones en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de surgimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios del patrimonio (2.18 b)

De acuerdo con lo anterior, salvo ciertas excepciones que exigen el registro de la variación directamente contra el patrimonio y la presentación en el otro resultado integral, todos los ingresos y los gastos deben ser reconocidos en el estado de resultados, siempre que las transacciones, otros eventos y sucesos no estén relacionados con aportes o distribuciones a los propietarios.

En conclusión, al realizar los juicios necesarios para establecer si los desembolsos por “gastos personales” son reconocidos como gastos o como distribuciones a los propietarios, una entidad considerará los criterios de reconocimiento del marco técnico aplicado y también los hechos y circunstancias asociadas a la transacción que es objeto de contabilización.

En algunos casos, podría ser adecuado reconocer dichas transacciones como gastos en el estado de resultados y en otras ellas deberán ser tratadas como transacciones con los propietarios.

Tratándose de transacciones con los propietarios (aportes o distribuciones), los cambios en los activos y pasivos no se reconocen como parte del estado de resultados.

Si se concluye que un desembolso por gastos personales representa una distribución a los propietarios y no un gasto, dependiendo de si este corresponde a utilidades no pagadas de períodos anteriores o un anticipo de las utilidades del período, la entidad reconocería una disminución de un pasivo o un activo a favor de la entidad (anticipo de utilidades), que será dado de baja cuando se consoliden las utilidades del período.

Con relación a la contabilidad de las personas naturales, el CTCP ha dado orientación en los siguientes conceptos:



Concepto	Comentario por parte del CTCP
2017-0011	En opinión de este Consejo, cuando una persona natural lleva contabilidad (de manera voluntaria o para cumplir disposiciones legales), y no ha realizado la separación del patrimonio utilizado en sus negocios, la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y la capacidad para generar flujos de efectivo, solo será posible cuando sus estados financieros incluyan la totalidad de su patrimonio. Por otra parte, si la persona natural no puede separar sus bienes personales de su actividad comercial, y estos han sido adquiridos con recursos derivados de su actividad comercial no será posible realizar tal separación, y los bienes personales deberán ser incorporados en la contabilidad de la persona natural.
2015-0799	En conclusión, la casa de habitación y el vehículo de una persona natural que esté obligada a llevar contabilidad debe ser incorporada en sus informes financieros, sin perjuicio de que para cumplir requerimientos específicos de las autoridades supervisión o de otros usuarios, por ejemplo cuando se informa solo sobre un segmento de las actividades realizadas por el comerciante, los bienes personales sean excluidos de tales informes. Por otra parte, si la entidad no puede separar su actividad comercial de sus bienes personales y estos han sido adquiridos con recursos derivados de su actividad comercial no será posible realizar tal separación y los bienes personales deberán ser incorporados en la contabilidad de la persona natural.
2017-0622	En conclusión, si la persona natural desarrolla actividades mercantiles, de acuerdo con el artículo 19 del Código de Comercio, o está obligada por otras disposiciones legales, estaría obligada a llevar contabilidad. Lo requerido en estas normas también aplica para quienes sin estar obligados a observarlas pretendan hacerla valer su información financiera como medio de prueba.
2016-0344	Respecto de la obligación de presentar estados financieros, si el comerciante está obligado a llevar contabilidad, deberá elaborar los estados financieros especificados para cada grupo de acuerdo con lo descrito en el Decreto 2420/2015, Anexo 1° para los del grupo 1 (NIC 1 y NIC 7), anexo 2° para los del grupo 2 (Secciones 3, 4, 5, 6, 7) y anexo 3° para los del grupo 3 (Capítulo 3).

En el siguiente cuadro, se presentan dos casos, en uno de ellos se concluye que los “*gastos personales*” son distribuciones a los propietarios

y en el otro se considera que representan gastos que son reconocidos en el estado de resultados:

Gastos personales	Consecuencias
Caso 1- las actividades personales de una persona natural obligada a llevar contabilidad se reconocen como transacciones con los propietarios.	<p>Todos los desembolsos se reconocen como una disminución del pasivo por participaciones o utilidades, o como un activo (anticipo) cuando los desembolsos se relacionen con utilidades de períodos aun no consolidados.</p> <p>No hay efecto en el estado de resultados, por cuanto los desembolsos no cumplen la definición de ingresos y gastos.</p> <p>El estado de flujos de efectivo, si este fuera elaborado, incorporará las entradas y salidas de efectivo por distribuciones de utilidades como actividades de inversión.</p>
Caso 2- las actividades personales de una persona natural obligada a llevar contabilidad se reconocen como gastos en el estado de resultados	<p>Todos los desembolsos se reconocen como gastos en el estado de resultados.</p> <p>Los gastos afectan la medida de rendimiento o desempeño del negocio, por cuanto los gastos se descuentan de los ingresos, para determinar la utilidad neta, que representa la medida principal de rendimiento.</p> <p>El estado de flujos de efectivo, si este fuera elaborado, incorporará las entradas y salidas de efectivo como actividades de operación.</p>



Políticas contables NIIF

Concepto	Pregunta
2018-0475	<p><i>“¿La organización, creación y redacción de las políticas contables bajo NIIF, son obligación del contador?”</i></p> <p><i>¿Puede un cliente, con el que se inicia vinculación como contador externo, solicitarme la elaboración de dichas políticas, como parte de las obligaciones de la contabilidad?</i></p> <p><i>¿Las políticas contables, son propiedad del contador o del cliente? (...)</i></p>

Respuesta

(...) ¿La organización, creación y redacción de las políticas contables, son obligación del contador?

Las políticas contables corresponden a los principios, bases de medición, y prácticas específicas adoptados por una entidad en la elaboración y presentación de los estados financieros.

Teniendo en cuenta lo anterior, cada entidad debe elaborar sus políticas contables, siendo la administración de la entidad, quien las define, y a través del área contable las implementa y las mantiene.

La responsabilidad de las políticas no recae en el contador público, ni en la revisoría fiscal (en caso de tenerla), las políticas contables deben definirse de forma conjunta con las áreas de la compañía, quienes tienen el conocimiento técnico de los procesos que se manejan y quedarán plasmadas en el Manual que la administración destine para tal fin.

Por ejemplo, si la entidad tiene procesos productivos, será el área de producción quien establezca las políticas y los procedimientos adecuados para realizar el cálculo del costo de los productos de la entidad, entre otros aspectos.

Es importante resaltar que la contabilidad se basa en principios, y para efectos del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, es imprescindible tener políticas contables definidas, las cuales deben ser extraídas del Marco de Información Financiera que le sea aplicable, y adaptarse a las particularidades de la entidad.

No deben confundirse las políticas contables con las estimaciones contables. Las estimaciones

contables hacen referencia a procedimientos para determinar el valor razonable de un activo, la determinación de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación en los elementos de propiedad, planta y equipo, la metodología utilizada para el cálculo del deterioro en cuentas por cobrar con evidencias de deterioro, la tasa de descuento utilizada en una medición basada en valor presente, entre muchas otras.

¿Puede un cliente, (...), solicitar la elaboración de las políticas contables, como parte de las obligaciones de la contabilidad?

Todas las relaciones entre el contador y su cliente deben encontrarse contractualmente pactadas. Cada vez que un contador acepte un encargo (trabajo), como puede ser el de procesar información financiera y elaborar estados financieros de propósito general, debe cumplir con la normatividad vigente, que incluye las políticas contables elaboradas bajo las normas de información financiera.

Lo anterior quiere decir, que el contador público debe asegurarse que la entidad ha seleccionado sus políticas contables de forma adecuada y que cumple las normas de información financiera, de no existir dichas políticas estas deben ser elaboradas de manera conjunta con las demás áreas de la entidad para lograr información financiera que sea útil a los usuarios de la misma, siempre bajo la responsabilidad de quienes integran la administración de la entidad.

¿Las políticas contables, son propiedad del contador o del cliente?

Las políticas contables corresponden a cada entidad de forma particular, por lo que son propiedad del ente económico. (...)



Políticas contables NIIF - elaboración

Concepto	Pregunta
2018-0605	<p><i>¿Teniendo en cuenta que las políticas contables bajo NIIF deben ser elaboradas por la administración de las empresas, una vez sean elaboradas, requieren de un Acta de Asamblea de Accionistas (en el caso de sociedades anónimas) o de Junta de Socios (en el caso de sociedades limitadas) para su aprobación?</i></p> <p><i>¿Cuál NIIF plena y/o para Pymes lo establece?</i></p> <p><i>Si a la fecha (...) una empresa no ha elaborado dicha acta, en caso de ser obligatoria, ¿sus estados financieros preparados bajo NIIF de los últimos tres (3) años desde que implementó las NIIF no serían legales?</i></p>

Respuesta

(...) De acuerdo con lo establecido en la NIC 1.17 (Grupo 1) o en el párrafo 3.2 de la NIIF para las PYMES (Grupo 2), una entidad logrará una presentación razonable cumpliendo con las normas que sean aplicables.

La presentación razonable también requiere que una entidad selecciones y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 políticas contables, cambios en estimaciones y errores (Grupo 1) o la sección 10 de la NIIF para las PYMES (Grupo 2), en donde se establece una jerarquía normativa que debe considerar la administración en ausencia de una norma que aplique específicamente a una partida.

Además, es importante indicar que el responsable de los estados financieros es la administración de la entidad, quien se apoya para su elaboración y presentación en un profesional de la contaduría que actúa como contador público y certifica junto con el representante legal dichos estados financieros.

Posterior a la certificación, los estados financieros también pueden ser dictaminados por otro contador que actúa como Revisor Fiscal o auditor externo.

Al definir las políticas contables, además de considerar lo establecido en el marco técnico en el que haya sido clasificada la entidad, es de alta pertinencia tener en cuenta las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de propósito general y el objetivo o propósito de ellos, los cuales deben ser útiles para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad y para evaluar la gestión de los administradores.

Si no se consideran estos elementos, las políticas contables aplicadas por la entidad podrían cumplir los requerimientos de la norma, pero no el propósito de los estados financieros.

Las políticas contables bajo NIIF deben ser elaboradas y aprobadas por la máxima autoridad de la administración de la compañía (que puede ser el gerente o la junta directiva) o a quienes esta delegue (gerencia financiera, departamento de contabilidad), pero no requieren de un Acta de Asamblea de Accionistas o de Junta de Socios para su aprobación.

En conclusión, los estados financieros son responsabilidad de la administración, y las políticas contables para el reconocimiento, medición, presentación y revelación, son las incorporadas en el marco técnico, las cuales están dirigidas a cumplir el objetivo de los estados financiero de propósito general.

No le corresponde a la Asamblea de Accionistas o Junta de Socios aprobar dichas políticas, pero esto no significa que la administración no pueda informar a la asamblea o la junta sobre las políticas contables adoptadas por la compañía, las cuales, como se indicó arriba, deben haber considerado las necesidades de sus usuarios, y el propósito u objetivo de los estados financieros.

Para terminar, es importante anotar que los marcos de información financiera contienen requerimientos que obligan a incorporar en los estados financieros:

- Un resumen de las políticas contables significativas en las notas a los estados financieros (ver párrafo 10 literal e, de la NIC



1, y el párrafo 8.4 (b) de la NIIF para las PYMES).

- En las notas a los estados financieros se deberá presentar información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas (ver párrafo 112 literal a, y 117, de la NIC 1 y el párrafo 8.2 de la NIIF para las PYMES).

De acuerdo con lo anterior, no constituye ninguna irregularidad o ilegalidad que una asamblea de accionistas o junta de socios no haya elaborado un acta donde se aprueben las políticas contables de la entidad, basta con que aprueben los estados financieros en la asamblea o junta dispuesta para tal fin, para concluir que están de acuerdo con las cifras y con las políticas utilizadas para su elaboración. (...)



Políticas contables respecto a materialidad errores

Concepto	Pregunta
2018-1082	<i>“Cuando se ha hecho un avalúo de la propiedad, planta y equipo y surgen activos que no están registrados en los registros contables, ¿cómo se deben reconocer y cuál sería su contabilización bajo NIIF? Igualmente, ¿cuál sería el tratamiento contable cuando algunos de esos activos no registrados en la contabilidad fueron donados hace más de 20 años, pero aún prestan servicio, por ejemplo un piano?”</i>

Respuesta

(...) Para dar Respuesta a su consulta, entendemos que como consecuencia de la realización de un inventario de los bienes de la entidad se identificaron activos que no habían sido contabilizados en los libros, y para ello se requiere orientación sobre la forma de proceder para la contabilización de estas partidas.

En primer lugar, debemos anotar que al certificar los estados financieros, por parte del representante legal de la entidad y el contador público, se declara que previamente se han verificado las afirmaciones, implícitas y explícitas, contenidas en ellos, y que las cifras han sido fielmente tomadas de los libros.

Por ello, es de alta importancia que se establezcan mejoras en los controles y procedimientos de la entidad, dado el efecto que dicho error pudiese tener en las decisiones de los usuarios y las responsabilidades de quienes certifican y/o dictaminan los estados financieros.

En relación con la forma de proceder para la corrección de un error, la entidad deberá aplicar las políticas y procedimientos establecidos para las correcciones de errores de períodos anteriores, conforme al marco de información financiera aplicada, considerando el principio de importancia relativa o materialidad.

La NIC 8, que aplica para entidades clasificadas en el Grupo 1, y la Sección 10 de la NIIF para las Pymes, que aplica para las entidades clasificadas en el Grupo 2, incorporan las directrices sobre políticas contables, cambios en estimaciones y errores. Según lo indicado en estos marcos técnicos, los errores materiales (significativos) se corrigen de forma retroactiva

reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

No obstante, lo anterior, tratándose de una entidad clasificada en el Grupo 3 el efecto de las correcciones de errores de períodos anteriores se reconocerá en resultados en el mismo periodo en que el error es detectado.

En conclusión, los marcos de información financiera aplicables en Colombia, contienen las directrices para la corrección de errores de períodos anteriores, para lo cual se requiere corregirlo de forma retroactiva, salvo que se trate de una entidad clasificada en el Grupo 3, en la cual se permite que el error sea corregido en el mismo período en el cual el error es detectado, sin requerir estados financieros re-expresados.

Para todos los casos deberá evaluarse la importancia relativa o materialidad de la partida, por cuanto no se espera que una entidad aplique los marcos de información financiera a partidas que sean inmateriales.

Finalmente, le recomendamos revisar el contenido del Documento de Práctica de las NIIF N° 2 Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa, emitido en español en septiembre de 2017 por el IASB, el cual podría ayudarle a realizar los juicios que son requeridos para determinar si una partida tiene importancia relativa o materialidad. (...)



Pólizas de responsabilidad civil en la prestación de servicios profesionales

Concepto	Pregunta
2018-0966	<i>“Es de vital importancia para mí como profesional de la contaduría pública, conocer si existe alguna exigencia o regulación para las Firmas de Auditoría Financiera y Revisoría Fiscal, en adquirir pólizas de responsabilidad civil que cubra posibles errores o irregularidades disciplinarias cometidas en el curso del desarrollo de las actividades por parte de los empleados vinculados a dicha firma, entiéndase que dichos empleados actúan como auditores o revisores fiscales designados por la firma.”</i>

Respuesta

(...) Este Consejo no tiene conocimiento de la existencia de una norma que obligue al auditor y/o Revisor Fiscal a contar con una póliza de responsabilidad civil, sin embargo, para el desarrollo de cualquier actividad deberá actuar de conformidad con el Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, sujetándose a la Ley 43 de 1990.

No obstante, dados los riesgos a los que se enfrenta una firma, por las responsabilidades que asume, quienes son los responsables de la

gestión y administración de la firma deberían evaluar los riesgos a los que están expuestos y revisar si vale la pena constituir las pólizas que se consideren pertinentes, a partir de los encargos o trabajos realizados por ella.

Así mismo, en el Código de Ética incorporado en el Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, en los párrafos 100.13 a 100.16, se indican algunas salvaguardas, entre las que se podrían considerar las pólizas como una salvaguarda.
(...)



Pólizas y costos de investigación y desarrollo

Concepto	Pregunta
2018-0224	<p><i>“Primera pregunta: Las pólizas de seguros que el ente económico contrata como: responsabilidad civil, multirriesgo, vida colectiva etc. ¿pueden considerarse costo de producción? (...)</i></p> <p><i>Segunda pregunta: Los desarrollos internos tales como prototipos y ensayos para la futura fabricación de productos, ¿son considerados costos de producción o gastos generales? (...)</i>”</p>

Respuesta

(...) ¿Las pólizas de seguros que el ente económico contrata como: Responsabilidad civil, multirriesgo, vida colectiva etc. pueden considerarse costo de Producción?

Para dar Respuesta a esta pregunta, sea lo primero advertir que conforme lo establecido en el párrafo 10 de la NIC 2, se consideran como costos de inventarios, todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Ahora, el párrafo 12 de la NIC 2 define dentro de los Costos de transformación, (...) el costo de gestión y administración de la planta. (...), por lo que podría considerarse las erogaciones por concepto de seguros, siempre que estén directamente relacionados con la protección de la planta de producción.

En adición a lo anterior, es imprescindible realizar un adecuado análisis de costo / beneficio y de materialidad, de manera que brinde bases adecuadas en la consideración de este concepto como un componente del costo de los inventarios o de los gastos del período y sea reconocido así al definir las políticas contables de la entidad.

¿Los desarrollos internos tales como prototipos y ensayos para la futura fabricación de productos, son considerados costos de producción o gastos generales?

El párrafo 5 de la NIC 38 define cuáles elementos pueden ser considerados como activos intangibles, e incorpora dentro de tal definición las actividades de investigación y desarrollo, estableciendo que las mismas están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos.

Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física

(por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

Ahora, considerando que el origen del activo sería por generación interna, el párrafo 51 de la NIC 38 establece los criterios para que los desembolsos incurridos puedan considerarse como intangibles generados internamente:

“ ... (a) Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro; y

(b) Establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad”

El párrafo 53 de la NIC 38, establece que si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

En tanto, el párrafo 54 de la NIC 38 indica que no se reconocerán activos intangibles surgidos de la fase de investigación en proyectos internos. Por lo tanto, estos desembolsos se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.

De otra parte, el párrafo 57 de la NIC 38, establece que un activo intangible surgido de la fase de desarrollo en un proyecto interno se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:



“(b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión para usarlo o venderlo.

(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

(d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

(e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

(f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo”

En lo referente al análisis de los beneficios económicos futuros, los párrafos 60 y 61 de la NIC 38 establecen:

“60. Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo establecido en la NIC 36.

61 La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos.

En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado”

En conclusión, los desembolsos por desarrollos internos que se encuentren en la fase de investigación se reconocerán como gastos del período.

En tanto, los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo y cumplan con los requerimientos del párrafo 57, podrán registrarse como activos intangibles, y observarán las instrucciones sobre reconocimiento, medición y revelación que establece la NIC 38.



Precisiones acerca del control y la influencia significativa - NIIF

Concepto	Pregunta
2018-1116	<p>(...) de acuerdo con el numeral 24 del Artículo 6 del Decreto 2462 de 2013, es función del Superintendente Nacional de Salud, entre otras:</p> <p>"24. Autorizar previamente a los sujetos vigilados cualquier modificación a la razón social, sus estatutos, cambios de la composición de la propiedad, modificación de su naturaleza jurídica, escisiones, fusiones y cualquier otra modalidad de transformación, así como la cesión de activos, pasivos y contratos". (...)</p> <p>En este orden de ideas, esta Superintendencia requiere aclarar la situación de control, control conjunto, influencia significativa y control común (en el caso de transformaciones empresariales), que puede existir en entidades vigiladas que poseen vinculados económicos, teniendo en cuenta diferentes situaciones que se han podido evidenciar en las funciones de inspección y vigilancia, con el fin de tener claridad respecto a la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las Normas Internacionales de Información Financiera aplicables.</p> <p>Consulta</p> <p>De acuerdo con el Decreto Único Reglamentario (...) No. 2420 de 2015, (...) la Superintendencia Nacional de Salud solicita de la manera más atenta su concepto frente a las siguientes consultas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ¿Se puede confirmar la existencia de control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando se identifica representantes legales o miembros de junta directiva o del máximo órgano de decisión compartidos entre entidades que tienen concentración en sus relaciones contractuales? 2. ¿Se puede confirmar la existencia de control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando una entidad es miembro de junta directiva o del máximo órgano de decisión de una o más entidades y que a su vez tiene sus relaciones contractuales o de acuerdo de voluntades para realizar operaciones? 3. ¿En entidades de economía solidaria, se puede concluir que existe control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando se presenta coincidencia de un porcentaje significativo de asociados en entidades de economía solidaria que se prestan servicios recíprocos? 4. ¿Se puede concluir que existe control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), en entidades que comparten gastos administrativos?

Respuesta

(...) los marcos de información financiera incorporados en los anexos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, contienen directrices para establecer si previo a un proceso de reestructuración o transformación empresarial



se configura la existencia de control¹⁴⁵, control conjunto¹⁴⁶ o influencia significativa¹⁴⁷.

Por otra parte, los párrafos B1 de la NIIF 3, y 19.2(a) de la NIIF para las Pymes, establecen que una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma

parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y ese control no es transitorio.

Un extracto de las directrices establecidas en estas normas se incorpora en el cuadro siguiente:

Concepto	NIIF ¹⁴⁸ – Grupo 1	NIIF para las PYMES ¹⁴⁹ – Grupo 2
Control	<p>NIIF 10.6. <i>Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre ésta.</i></p> <p>NIIF 10.7. (...) <i>un inversor controla una participada si, y solo si, éste reúne todos los elementos siguientes:</i></p> <p>a) <i>poder sobre la participada (ver párrafos 10 a 14; B9 a B54, incluidos los ejemplos 1 a 12)</i></p> <p>b) <i>exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada (ver párrafos 15 y 16); B55 a B57; y</i></p> <p>c) <i>capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor (ver párrafos 17 y 18; B58)</i></p> <p>NIIF 10.11. <i>El poder surge de derechos. En ocasiones la evaluación del poder es sencilla, tal como cuando el poder sobre una participada se obtiene de forma directa y únicamente de los derechos de voto concedidos por los instrumentos de patrimonio, tales como acciones y pueden ser evaluados mediante la consideración de los derechos de voto procedentes del accionariado. (...)</i></p> <p>NIIF 10. B1. <i>Esta NIIF no se aplica a combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común. Una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y ese control no es transitorio.</i></p>	<p>9.4 <i>Una subsidiaria es una entidad controlada por la controladora. Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Si una entidad ha creado una entidad de cometido específico (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la entidad consolidará la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa entidad (véanse los párrafos 9.10 a 9.12).</i></p> <p>9.5 <i>Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad. Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control.</i></p> <p><i>También existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene:</i></p> <p>(a) <i>poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;</i></p> <p>(b) <i>poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o un acuerdo;</i></p> <p>(c) <i>poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la entidad esté controlada por éste; o</i></p>

¹⁴⁵ Ver NIIF 10 y 12 o la sección 9 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.

¹⁴⁶ Ver NIIF 11 y 12 o la sección 15 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.

¹⁴⁷ Ver NIC 28 y 12 o la sección 14 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.

¹⁴⁸ Ver anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

¹⁴⁹ Ver anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Concepto	NIIF ¹⁴⁸ – Grupo 1	NIIF para las PYMES ¹⁴⁹ – Grupo 2
	<p><i>NIIF 10. B2. Deberá considerarse que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, como resultado de acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.</i></p> <p><i>Por ello, una combinación de negocios está fuera del alcance de esta NIIF cuando el mismo grupo de personas físicas tiene, como consecuencia de acuerdos contractuales, el poder colectivo de última instancia de dirigir las políticas financieras y de operación de cada una de las entidades que se combinan, de forma que obtiene beneficios de sus actividades, y dicho poder colectivo de última instancia no sea transitorio.</i></p> <p><i>NIIF 10. B3. Una entidad puede estar controlada por una persona física, o por un grupo de personas físicas que actúen conjuntamente bajo un acuerdo contractual, y esa persona o grupo de personas pueden no estar sujetos a los requerimientos de información financiera de las NIIF.</i></p> <p><i>Por ello, para considerar que una combinación de negocios involucra a entidades bajo control común, no es necesario que las entidades que se combinan se incluyan dentro de los mismos estados financieros consolidados procedentes de la combinación de negocios.</i></p> <p><i>NIIF 10. B4. La proporción de participaciones no controladoras en cada una de las entidades que se combinan, antes y después de la combinación de negocios, no es relevante para determinar si la misma involucra a entidades bajo control común.</i></p> <p><i>De forma similar, el hecho de que alguna de las entidades que se combinan sea una subsidiaria excluida de los estados financieros consolidados, no será relevante para determinar si la combinación involucra a entidades bajo control común. (...)</i></p>	<p><i>(d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la entidad esté controlada por éste.</i></p> <p><i>9.6 El control también se puede obtener si se tienen opciones o instrumentos convertibles que son ejercitables en ese momento o si se tiene un agente con la capacidad para dirigir las actividades para beneficio de la entidad controladora.</i></p>
<p>Poder sin una mayoría de derechos de voto</p>	<p><i>NIIF 10. B38 Un inversor puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada. Un inversor puede tener poder con menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada, por ejemplo, a través de:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>(a) un acuerdo contractual entre el inversor y otros tenedores de voto (véase el párrafo B39);</i> <i>(b) derechos que surgen de otros acuerdos contractuales (véase el párrafo B40);</i> <i>(c) derechos de voto del inversor (véanse los párrafos B41 a B45);</i> <i>(d) derechos de voto potenciales (véanse los párrafos B47 a B50); o</i> <i>(e) una combinación de (a) a (d).</i> <p><i>(ver párrafos FC98 a FC111, fundamentos de las conclusiones).</i></p>	



Concepto	NIIF ¹⁴⁸ – Grupo 1	NIIF para las PYMES ¹⁴⁹ – Grupo 2
	<p><i>NIIF 10. B40. Otros derechos de toma de decisiones, en combinación con derechos de voto, pueden otorgar a un inversor la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes.</i></p> <p><i>Por ejemplo, los derechos especificados en un acuerdo contractual en combinación con los derechos de voto pueden ser suficientes para dar a un inversor la capacidad presente de dirigir los procesos de fabricación de una participada o dirigir otras actividades financieras o de operación de ésta que afecte significativamente a los rendimientos de dicha participada. (...)</i></p>	
<p>Control conjunto</p>	<p><i>NIIF 11.7. Control conjunto es el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. (ver párrafos 7 a 13).</i></p> <p><i>NIIF 11. B5 Al evaluar si una entidad tiene el control conjunto de un acuerdo, una entidad evaluará en primer lugar si todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo. La NIIF 10 define el control [ver apéndice A (definición de control), NIIF 10 y párrafos 5 a 18 y B2 a B85, NIIF 10] y se utilizará para determinar si todas las partes, o un grupo de las partes, están expuestas, o tienen derecho, a los rendimientos variables por su participación en el acuerdo y tienen la capacidad de influir en esos rendimientos mediante su poder sobre el acuerdo.</i></p> <p><i>Cuando todas las partes, o un grupo de las partes, consideradas de forma colectiva, son capaces de dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes), las partes controlan el acuerdo colectivamente.</i></p> <p><i>NIIF 11. B6 Tras concluir que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, una entidad evaluará si tiene el control conjunto del acuerdo. Existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que de forma colectiva controlan el acuerdo.</i></p> <p><i>La evaluación de si el acuerdo es controlado de forma conjunta por todas las partes o por un grupo de éstas, o controlado por una de sus partes en solitario, puede requerir el juicio profesional.</i></p>	<p><i>15.2. Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, y se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de dicha actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes)</i></p> <p><i>15.3 Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.</i></p>
<p>Influencia significativa</p>	<p><i>NIC 28.3. Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de ésta. (ver también párrafos 5 a 9).</i></p> <p><i>NIC 28.6. La existencia de la influencia significativa por una entidad se pone en evidencia,</i></p>	<p><i>14.3. Influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas.</i></p> <p><i>(a) si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto en la asociada,</i></p>



Concepto	NIIF ¹⁴⁸ – Grupo 1	NIIF para las PYMES ¹⁴⁹ – Grupo 2
	<p><i>habitualmente, a través de una o varias de las siguientes vías:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> (a) <i>representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;</i> (b) <i>participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;</i> (c) <i>transacciones de importancia relativa entre la entidad y la participada;</i> (d) <i>intercambio de personal directivo; o</i> (e) <i>suministro de información técnica esencial.</i> <p><i>NIC 28.8. Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen a la existencia de influencia significativa, la entidad examinará todos los hechos y circunstancias (incluyendo las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales de voto y cualesquiera otros acuerdos contractuales, considerados aislada o conjuntamente) que afecten a los mismos, salvo la intención de la gerencia y la capacidad financiera de ejercer o convertir dichos derechos potenciales.</i></p>	<p><i>se supone que tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> (b) <i>a la inversa, si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto en la asociada, se supone que no tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia existe; y</i> (c) <i>la existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide que un inversor tenga influencia significativa.</i>
<p>Control común</p>	<p><i>NIIF 3.B2. Esta NIIF no se aplica a combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común. Una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y ese control no es transitorio.</i></p> <p><i>Por ello, una combinación de negocios está fuera del alcance de esta NIIF cuando el mismo grupo de personas físicas tiene, como consecuencia de acuerdos contractuales, el poder colectivo de última instancia de dirigir las políticas financieras y de operación de cada una de las entidades que se combinan, de forma que obtiene beneficios de sus actividades, y dicho poder colectivo de última instancia no sea transitorio.</i></p> <p><i>Deberá considerarse que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, como resultado de acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.</i></p>	<p><i>19.2 Esta sección específica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> (a) <i>Las combinaciones de entidades o negocios bajo control común. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.</i>
<p>Fiabilidad</p>	<p><i>MC CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una</i></p>	<p><i>2.7 La información proporcionada en los estados financieros debe ser fiable. La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que</i></p>



Concepto	NIIF ¹⁴⁸ – Grupo 1	NIIF para las PYMES ¹⁴⁹ – Grupo 2
	<p><i>representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.</i></p> <p><i>MC CC13 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias.</i></p> <p><i>Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa la descripción numérica (por ejemplo, costo original, costo ajustado o valor razonable).</i></p> <p><i>Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y las circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, y el proceso utilizado para determinar la descripción numérica.</i></p> <p><i>MC 4.41 El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que tenga un costo o valor que se pueda medir con fiabilidad. En muchas ocasiones, el costo o valor se debe estimar; la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. (...)</i></p>	<p><i>represente. Los estados financieros no están libres de sesgo (es decir, no son neutrales) si, debido a la selección o presentación de la información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado.</i></p>
<p>Prudencia</p>	<p><i>FC3.27 El Capítulo 3 no incluye prudencia o conservadurismo como un aspecto de la representación fiel porque su inclusión sería incongruente con la neutralidad. Algunos de quienes respondieron al documento de discusión y al proyecto de norma no estuvieron de acuerdo con esa opinión.</i></p> <p><i>Señalaban que el marco conceptual debería incluir el conservadurismo, la prudencia o ambos. Decían que el sesgo no debería asumirse siempre como no deseable, sobre todo en circunstancias en las que el sesgo, en su opinión, produce información que es más relevante para algunos usuarios.</i></p>	<p><i>2.9 Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos sucesos y circunstancias se reconocen mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de prudencia en la preparación de los estados financieros.</i></p> <p><i>Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o los gastos no se expresen en defecto.</i></p> <p><i>Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite la infravaloración deliberada de activos o ingresos o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo.</i></p>



Concepto	NIIF ¹⁴⁸ – Grupo 1	NIIF para las PYMES ¹⁴⁹ – Grupo 2
Equilibrio entre costo y beneficio	<p><i>La restricción del costo en la información financiera útil</i></p> <p>CC35 <i>El costo es una restricción dominante en la información que puede proporcionarse mediante la información financiera. La presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información. Existen varios tipos de costos y beneficios a considerar.</i></p> <p>CC36 <i>Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar información financiera, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios de la información financiera también incurren en los costos de analizar e interpretar la información proporcionada. Si no se proporciona la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.</i></p>	<p>2.13 <i>Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios y con frecuencia disfrutan de los beneficios de la información una amplia gama de usuarios externos.</i></p> <p>2.35 <i>Los requerimientos para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos en esta Norma están basados en los principios generales que se derivan de las NIIF completas. En ausencia de un requerimiento en esta Norma que sea aplicable específicamente a una transacción o a otro suceso o condición, el párrafo 10.4 proporciona una guía para emitir un juicio y el párrafo 10.5 establece una jerarquía a seguir por una entidad al decidir sobre la política contable apropiada en esas circunstancias.</i></p> <p><i>El segundo nivel de esa jerarquía requiere que una entidad busque las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los principios generales establecidos en esta sección.</i></p>
Información sobre juicios	<p>NIC 1.122 <i>Una entidad revelará, junto con sus políticas contables significativas u otras notas, los juicios, distintos de los que implican estimaciones (véase el párrafo 125), que ha realizado la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros</i></p>	<p>8.6 <i>Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucran estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.</i></p>
Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación	<p><i>Causas de incertidumbre en las estimaciones</i></p> <p>NIC 1.125 <i>Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente.</i></p> <p><i>Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:</i></p> <p>(a) <i>su naturaleza; y</i></p> <p>(b) <i>su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.</i></p>	<p>8.7 <i>Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha de presentación, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. (...)</i></p>

Adicionalmente a lo anterior, a continuación, incluimos algunos comentarios sobre sus



preguntas:

¿Se puede confirmar la existencia de control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando se identifica representantes legales o miembros de junta directiva o del máximo órgano de decisión compartidos entre entidades que tienen concentración en sus relaciones contractuales?

¿Se puede confirmar la existencia de control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando una entidad es miembro de junta directiva o del máximo órgano de decisión de una o más entidades y que a su vez tiene sus relaciones contractuales o de acuerdo de voluntades para realizar operaciones?

La concentración en las relaciones contractuales, los representantes legales o miembros de junta directiva compartidos, o los acuerdos para realizar operaciones, son elementos que deben ser considerados para realizar los juicios que la administración debe realizar al determinar la existencia de control, control conjunto o influencia significativa.

Por ello, los responsables de los estados financieros deberán realizar los juicios necesarios con fundamento en los hechos y circunstancias y en información objetiva disponible en la fecha de cierre de los estados financieros, y efectuar las revelaciones necesarias para que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar las razones por las cuales la administración ha concluido que se ha configurado una situación de control, control conjunto o influencia significativa.

La NIIF 12 también señala las revelaciones de información que permiten a los usuarios de los estados financieros evaluar la naturaleza de sus participaciones en otras entidades y los riesgos asociados con ellas y los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. La NIIF para las Pymes también incorpora en las secciones 9, 14 y 15, los requerimientos de revelación para las entidades clasificadas en el Grupo 2.

En conclusión, los acuerdos contractuales entre matrices, asociados o participes, y los derechos de voto, actuales y potenciales, forman parte de los elementos que deben ser evaluados para

determinar si existe control, control conjunto o influencia significativa.

¿En entidades de economía solidaria, se puede concluir que existe control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando se presenta coincidencia de un porcentaje significativo de asociados en entidades de economía solidaria que se prestan servicios recíprocos?

La evaluación del control, control conjunto o influencia significativa dependerá de los hechos y circunstancias y de los juicios realizados por la administración respecto de las participaciones y de los servicios recíprocos que son prestados entre las entidades.

En relación con las combinaciones de negocios bajo control común la guía de aplicación de la NIIF 3 señala lo siguiente:

“Combinaciones de negocios de entidades bajo control común [aplicación del párrafo 2]

B1 Esta NIIF no se aplica a combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común. Una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y ese control no es transitorio.

B2 Deberá considerarse que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, como resultado de acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

Por ello, una combinación de negocios está fuera del alcance de esta NIIF cuando el mismo grupo de personas físicas tiene, como consecuencia de acuerdos contractuales, el poder colectivo de última instancia de dirigir las políticas financieras y de operación de cada una de las entidades que se combinan, de forma que obtiene beneficios de sus actividades, y dicho poder colectivo de última instancia no sea transitorio.

B3 Una entidad puede estar controlada por una persona física, o por un grupo de personas físicas que actúen conjuntamente bajo un acuerdo contractual, y esa persona o grupo de personas pueden no estar sujetos a los requerimientos de información financiera de las NIIF. Por ello, para considerar que una combinación de negocios involucra a entidades bajo control común, no es necesario que las entidades que se combinan se incluyan dentro de los mismos estados



financieros consolidados procedentes de la combinación de negocios.

B4 La proporción de participaciones no controladoras en cada una de las entidades que se combinan, antes y después de la combinación de negocios, no es relevante para determinar si la misma involucra a entidades bajo control común. De forma similar, el hecho de que alguna de las entidades que se combinan sea una subsidiaria excluida de los estados financieros consolidados, no será relevante para determinar si la combinación involucra a entidades bajo control común.”

Tratándose de entidades mutualistas¹⁵⁰ (Ver párrafos FC64 a FC77), el párrafo 66 indica lo siguiente:

“66 Una entidad, tal como una entidad mutualista, que no haya aplicado todavía la NIIF 3 y tenga una o más combinaciones de negocios que fueron contabilizadas utilizando el también conocido con anterioridad como

método de la adquisición, aplicará las disposiciones transitorias de los párrafos B68 y B69.”

De acuerdo con lo anterior, si la entidad prestadora de los servicios de salud, cumple la definición de una entidad mutualista, la existencia de un acuerdo contractual entre varias personas físicas, puede ser un indicador de que existe control conjunto entre las entidades y no control ni influencia significativa.

Por ello, cuando una matriz, asociada o participe de una entidad creada bajo los principios de la economía solidaria constituyen o invierten en una entidad mutualista (formas asociativas entre individuos o entidades, sociedades legalmente establecidas, fideicomisos o agencias gubernamentales) deben analizar lo siguiente con el objetivo de establecer la existencia o no de control¹⁵¹ en la entidad participada:

Elementos	Análisis
Propósito y diseño de la entidad creada o adquirida	Normas legales respecto de la forma como se obtiene el poder de la participada. Si se trata de una sociedad anónima o limitada, el poder se podría obtener a través de la mayoría accionaria o de cuotas partes, con derechos de voto para toma de decisiones. Si se trata de una entidad del sector solidario, el poder podría obtenerse a través de la mayoría de las personas en los órganos de administración que tomas decisiones, o a través de la mayoría de los partícipes que toman decisiones.
Actividades relevantes desarrolladas por parte de la entidad creada o adquirida	Se debe determinar la forma como se toman decisiones (y como se controlan) respecto de las actividades relevantes de la entidad constituida. Las actividades relevantes pueden incluir actividades de prestación o suministro de bienes y servicios, gestión de activos financieros o activos físicos, determinación de la estructura de financiación, entre otras. Muchas veces dichas actividades relevantes son controladas a través de la junta directiva, consejo de administración u órgano similar (según su estructura legal).
Capacidad de dirigir las actividades relevantes de la entidad creada o adquirida,	Varias personas físicas tienen la capacidad para dirigir las actividades relevantes si tienen la capacidad de nombrar al gerente y demás personal clave, si pueden dirigir o vetar transacciones que los benefician económicamente, si pueden nombrar la mayoría de los miembros del máximo órgano de administración en la entidad, o si una parte significativa de las operaciones de la participada involucran o están realizadas a favor de las personas físicas que la controlan.
Exposición o derecho a los rendimientos variables de la entidad creada o adquirida,	La exposición o derecho a rendimientos variables pueden ser positivos o negativos y pueden tener la forma de dividendos y participaciones, o cambios en el valor razonable de la inversión. También pueden incluir rendimientos no disponibles para terceros, tales como ahorro de costos, obtener acceso a servicios y productos de la entidad en condiciones favorables, entre otros.
Capacidad de usar el poder sobre la entidad creada o adquirida para influir en sus	Tomar decisiones y verse afectado por las mismas, es un indicador de usar esa capacidad para influenciar en sus rendimientos variables.

¹⁵⁰ un tipo de entidad, distinta de las que son propiedad del inversor, que proporciona directamente a sus **propietarios**, miembros o partícipes, dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos. Por ejemplo, una compañía de seguros de carácter mutualista, cooperativa de crédito y una

entidad cooperativa son todas ellas entidades de carácter mutualista.

¹⁵¹ Para mayor información observar el párrafo B3 de la NIIF 10.



Elementos	Análisis
rendimientos variables.	Se debe analizar si las personas físicas prestan asesoría y reciben remuneración por ello, o si se trata realmente de participes que se ven afectados por la rentabilidad de la participada o por los servicios y suministro de productos que esta realiza.

De acuerdo con lo anterior, cuando existe coincidencia de un porcentaje significativo de asociados en entidades de economía solidaria que se prestan servicios recíprocos, no necesariamente ello es un indicativo de la existencia de control por parte de las personas físicas, dicho análisis no puede realizarse de forma individual, sino de manera colectiva, tal como se ha indicado en expuesto el cuadro anterior.

Por tanto, para determinar si existe control deberá evaluarse si se cumplen los requerimientos del marco técnico que sea aplicado por la entidad.

No obstante, lo anterior, una entidad del sector solidario que aplica los marcos de información financiera de los Grupos 1 o 2, al establecer sus políticas contables estará obligada a determinar si sus participaciones en otras entidades son objeto de control, control conjunto o influencia significativa.

¿Se puede concluir que existe control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), en entidades que comparten gastos administrativos?

Dentro de la exposición, o derechos, a rendimientos variables de la participada, el párrafo B57 de la NIIF 10, menciona que dentro de los rendimientos hace parte lo siguiente:

“Ejemplos de rendimientos incluyen:

(a) **Rendimientos que no están disponibles**

para otros tenedores de participaciones. *Por ejemplo, un inversor puede utilizar sus activos en combinación con los activos de la participada, tales como combinación de funciones operativas para conseguir economías de escala, ahorro de costos, fuentes de productos escasos, obtener acceso a conocimientos del propietario o limitando algunas operaciones o activos, para mejorar el valor de otros activos del inversor” (la negrilla es nuestra).*

Por ello, cuando se comparten gastos administrativos entre la matriz, inversor o participe, y las entidades participadas, este elemento puede ser relevante al determinar la existencia de control, control conjunto o influencia significativa; considerado individualmente, el compartir gastos administrativos formaría parte de la exposición o beneficio a los rendimientos variables que se obtiene de la entidad participada.

Sin embargo, dicho análisis no es posible efectuarlo solo para un elemento, y de forma independiente de otros factores que son referidos en los marcos de información financiera.

En todo caso, la administración de la entidad está obligada a revelar en los estados financieros, los principales juicios realizados respecto de la determinación del control, control conjunto o influencia significativa, de tal forma que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar de forma adecuada la situación financiera de la entidad, su rendimiento o desempeño, la capacidad de generar flujos de efectivo y la gestión de los administradores. (...)



Presentación bajo NIIF de préstamos largo plazo

Concepto	Pregunta
2018-0276	<p><i>Requiero de su especial colaboración con la asesoría con una inquietud que surge sobre la presentación de los activos y pasivos corrientes y no corrientes en el Estado de Situación Financiera según la NIC 1 Párrafos 60 al 68.</i></p> <p><i>La compañía presenta activos que corresponden a créditos de vehículos otorgados a 5 años y créditos de seguros otorgados a 1 año, con periodicidad de pago mensual para ambas modalidades de crédito. Así mismo presenta pasivos por fondeo con entidades financieras con las mismas condiciones en que son otorgados los créditos a nuestros clientes.</i></p> <p>Consulta: <i>Para efectos de presentación del Estado de la Situación Financiera, ¿se podrán presentar los activos y pasivos de créditos de vehículos a Largo plazo? Considerando que su ciclo normal de la operación es a 5 años. Y ¿presentar los créditos de seguros a corto plazo ya que su ciclo normal de operación es a 12 meses?</i></p>

Respuesta

(...) La clasificación de un activo y de un pasivo como corriente se realizará cuando se cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:

Activos corrientes (párrafo 66 de NIC 1)	Pasivos corrientes (párrafo 69 de NIC 1)
Espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación.	Espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación.
Mantiene el activo principalmente con fines de negociación.	Mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación.
Espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.	El pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa.
El activo es efectivo o equivalente al efectivo, a menos que se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.	No tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa.

cuenta para la clasificación de un activo o un pasivo entre corriente y no corriente, aquí observaremos algunas de ellas:

- En el estado de situación financiera se presentarán por separado los activos y pasivos clasificados como corrientes y no corrientes, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione información fiable que sea más relevante (párrafo 60 de la NIC 1),
- Se debe revelar obligatoriamente el importe esperado a recuperar (activos) o el importe esperado a cancelar (pasivos) antes y después de los doce meses del periodo sobre el que se informa (párrafo 61 de la NIC 1),
- Cuando una entidad suministra bienes y servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, clasificar sus activos entre corrientes y no corrientes atendiendo dicho ciclo de operación, puede resultar en información útil. En ese caso el ciclo de operación determinará la clasificación de los activos y pasivos entre corrientes y no corrientes (párrafo 62 de la NIC 1),
- Las entidades que otorgan financiación a terceros, no suministran bienes y servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificables (párrafo 63 de la NIC 1),

Los párrafos 60 al 76 de la NIC 1 presentan criterios adicionales que deben tenerse en



- e) El ciclo normal de la operación de una entidad es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo, y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses (párrafo 68 de la NIC 1),
- f) Para la clasificación de los activos y pasivos de una entidad se aplicará el mismo ciclo normal de operación. Cuando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses (párrafo 70 de la NIC 1), y
- g) Una entidad debe clasificar sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa, incluso si originalmente el pasivo fuera por un periodo superior a doce meses (párrafo 72 de la NIC 1),

Teniendo en cuenta lo descrito anteriormente este consejo sugiere presentar los activos y pasivos relacionados con préstamos a terceros a largo plazo de la siguiente manera:

- Como un activo corriente, la porción de capital de los préstamos que se espera recaudar en

los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.

- Como un activo no corriente, la porción de capital de los préstamos que se espera recaudar después de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.
- Como un pasivo corriente, la porción de capital de los préstamos que se espera pagar (cancelar) en los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.
- Como un pasivo no corriente, la porción de capital de los préstamos que se espera pagar (cancelar) después de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.

En conclusión una entidad en la cual su modelo de negocio consiste en prestar dinero a largo plazo a terceras personas para adquirir inventarios producidos o comercializados por terceros (por ejemplo vehículos), no puede afirmar que su ciclo de operación sea el plazo de los préstamos entregados, como lo menciona el párrafo 63 y 70 de la NIC 1, por lo que debe clasificar sus activos y pasivos corrientes observando el periodo de tiempo equivalente a doce meses después del periodo sobre el que se informa. (...)



Presentación de EEFF de inversión en subsidiarias

Concepto	Pregunta
2018-0777	<p><i>“Soy Revisor Fiscal principal de la Entidad SS S.A.S. una pyme que tiene dos accionistas personas naturales, uno con el 54% de participación y el otro con el 46%. La Entidad SS S.A.S. constituyó en noviembre de 2016 la Entidad TT S.A.S., una microempresa, con una participación patrimonial compuesta de: 1) 54.000 acciones ordinarias, con derecho a voto, de las 120.000 suscritas y pagadas (45%) y 2) 12.000 acciones económicas, sin derecho a voto, de las 120.000 suscritas y pagadas (10%) sumando una participación accionaria total del 55%. El 45% restante fue aportado por una persona natural la cual no tiene vinculación ni aportes en la Entidad SS S.A.S., quien oficia además como representante legal principal, el representante legal suplente de la Entidad TT S.A.S. es el accionista de la Entidad SS S.A.S. que posee el 46% de participación en ella. La Entidad TT S.A.S. opera en la misma sede administrativa y operativa de la Entidad S.A. S.A.S. y comparten los gastos administrativos. Con relación al caso expuesto les formulo los siguientes interrogantes:</i></p> <p>1) <i>¿La Entidad SS S.A.S. es la matriz o controlante de la Entidad TT S.A.S. y debe presentar estados financieros separados?</i></p> <p>2) <i>¿La Entidad TT S.A.S. es subordinada o subsidiaria de la Entidad SS S.A.S.?</i></p> <p>3) <i>¿La Entidad SS S.A.S debe presentar estados financieros consolidados con la Entidad TT S.A.S. de acuerdo con las NIIF para Pymes?</i></p> <p>4) <i>¿La Entidad SS S.A.S debe presentar estados financieros combinados con la Entidad TT S.A.S. de acuerdo con las NIIF para Pymes?</i></p> <p>5) <i>¿La Entidad SS S.A.S debe presentar estados financieros consolidados con la Entidad TT S.A.S. de acuerdo con el Artículo 35 de la Ley 222 de 1995?</i></p> <p>6) <i>¿La Entidad SS S.A.S. debe reconocer contablemente la inversión en la Entidad TT S.A.S. aplicando el método de participación?”</i></p>

Respuesta

(...) En primera instancia, este Consejo comprende que la entidad TT SAS posee la siguiente composición accionaria:

Tipo de acción	Cantidad	Titular	Porcentaje Voto
Acciones con derecho a voto	54.000	Entidad SS SAS	50%
Acciones sin derecho a voto	12.000	Entidad SS SAS	0%
Acciones con derecho a voto	54.000	Persona Natural	50%
Total Acciones	120.000		

Las Secciones 9, 14, y 15 de la NIIF para las PYMES, establecen las directrices para la contabilización de participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, así mismo, en aquel caso que no corresponda a ninguna de las anteriores, la entidad deberá

considerar lo normado en la Sección 11 de la norma precitada.

Adicionalmente, de acuerdo con la información suministrada por el peticionario, se entiende que existen 108.000 acciones ordinarias (comunes), que proporcionan una participación del 50% para



cada accionista, como se describe en el cuadro anterior, y adicionalmente un tipo de “acciones económicas” que no tienen definición en el Código de Comercio, pero que se pueden asimilar a un tipo de acciones preferentes o deudas convertibles que podrían generar derechos potenciales de voto.

Sugerimos se tengan en cuenta y evalúen los anteriores elementos, ya que el peticionario, junto con su juicio profesional, queda en condiciones de recomendar la clasificación de la inversión y su correspondiente medición y reconocimiento.

No se debe olvidar que la obligación de presentar estados financieros separados y/o consolidados, dependerá de la clasificación de dicha inversión.

¿La Entidad SS S.A.S debe presentar estados financieros combinados con la Entidad TT S.A.S. de acuerdo con las NIIF para Pymes?

Para dar Respuesta a su inquietud debemos traer a colación los siguientes párrafos:

“9.28 Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades bajo control común [como se describe en el párrafo 19.2(a)]. Esta Norma no requiere que se preparen estados financieros combinados.”

“9.29 Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma. Las transacciones y saldos Inter empresas deberán eliminarse; los resultados procedentes de transacciones Inter empresas que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo

deberán eliminarse; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa a menos que sea impracticable hacerlo; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas.”

Los Estados Financieros combinados sólo podrán ser elaborados si existen dos o más entidades bajo control común, es decir, cuando todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.

Los estados financieros combinados suelen elaborarse cuando un inversionista controlador no elabora estados financieros. Por ejemplo, el inversionista controlador podría ser una persona natural.

También, se elaboran cuando se quiere distinguir una porción de un grupo del resto del grupo, dado que la información financiera acerca de una porción en particular del grupo puede ser útil para usuarios de estados financieros combinados al momento de tomar decisiones.

Cabe recordar, que la elaboración de Estados Financieros Combinados no es obligatoria, sino que se realiza de manera voluntaria.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el peticionario puede recomendar la emisión o no de estados financieros combinados por parte del grupo (...)



Presentación de estados financieros - estructura

Concepto	Pregunta
2018-0053	<p><i>De acuerdo con las normas contables y legales aplicables en este momento, haciendo referencia al Artículo 208.4 del Código de Comercio manifiesta que:</i></p> <p><i>“En mi opinión, los estados financieros (consolidados/separados) adjuntos, tomados fielmente de los libros de contabilidad, presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, la situación financiera de la Compañía al (31 de diciembre de 201X)” los siguientes interrogantes técnicos:</i></p> <p><i>¿Aseverar que estos estados financieros fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad como lo requiere el artículo 208.4 del Código de Comercio, indica una restricción a la posibilidad de realizar reclasificaciones para efectos únicamente de presentación de Estados Financieros?</i></p> <p><i>¿De forma extracontable y solo para efectos de presentación ¿no es posible llevar a cabo compensaciones o netos entre cuentas de activos y pasivos asociadas a una misma operación o transacción?</i></p> <p><i>¿Deben ser todos los estados financieros una réplica exacta que atienda estrictamente la clasificación que en cuentas y clases contables determine usar la compañía para el registro de hechos económicos y lo que en los libros oficiales registre? ¿Debe registrarse en libros oficiales toda reclasificación que se requiera para efectos de presentación?</i></p>

Respuesta

(...) ¿Deben ser todos los estados financieros una réplica exacta que atienda estrictamente la clasificación que en cuentas y clases contables determine usar la Compañía para el registro de hechos económicos y lo que en los libros oficiales registre? ¿Debe registrarse en libros oficiales toda reclasificación que se requiera para efectos de presentación?

Aunque el Código de Comercio no hace una denominación específica de los libros contables que debe llevar el comerciante, en el numeral segundo del Artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, Artículo que aún continúa vigente, especifica:

“Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos, débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos”

Por lo anterior, existe obligatoriedad de fundamentar los estados financieros en los libros contables, de donde se extraen las cifras de los estados financieros que luego deben ser certificadas y en algunos casos dictaminadas.

No obstante, lo anterior, para efectos de presentación, la entidad puede mostrar sus

activos y pasivos por orden de liquidez o por corrientes y no corrientes, puede hacer agregaciones o desagregaciones de activos, pasivos, ingresos y gastos, dependiendo de la naturaleza y monto de estas (para entidades pertenecientes al grupo uno, véase NIC 1 párrafos 60 al 76 y 81 y siguientes; para entidades pertenecientes al grupo dos, véase secciones 4, 5, 6 y 7 de la NIIF para las PYMES.

A continuación, se transcribe el literal cuatro del Artículo 208, del Código de Comercio y los párrafos 4.9 a 4.10 de las NIIF para las PYMES:

“ARTÍCULO 208. (...)

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

“4.9 Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

(a) se incluirán otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas similares sea tal que la presentación por



separado sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad; y

(b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.”

“4.10 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de todo lo siguiente:

(a) los importes, la naturaleza y liquidez de los activos;

(b) la función de los activos dentro de la entidad;

(c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.” (Negrilla fuera del texto)

De acuerdo con lo anterior consideramos que la frase “han sido tomados fielmente de los libros” se refiere a que la información elaborada de conformidad con los marcos normativos correspondientes ha sido elaborada teniendo en cuenta los hechos económicos registrados y agrupados de conformidad con la técnica contable, aplicando los principios de reconocimiento y medición establecidos en los marcos normativos vigentes y aplicables a la entidad.

Los criterios de unidad de cuenta y plan de cuentas (que incluye códigos contables y dinámicas) no se encuentran expresados taxativamente en los nuevos marcos normativos, por lo que queda a libertad del elaborador de los estados financieros definir su estructura, de acuerdo con los criterios de presentación y revelación establecidos en los marcos normativos vigentes.

La unidad de cuenta para el registro de las transacciones puede diferir de la agrupación realizada en el catálogo de cuentas elaborado por la entidad emisora de información financiera, con el objetivo de cumplir los criterios de presentación y revelación contenidos en los marcos normativos vigentes.

¿No es posible llevar a cabo compensaciones o netos entre cuentas de activos y pasivos asociadas a una misma operación o transacción?”

En el párrafo 2.52 de las NIIF para las PYMES y en los párrafos 32 al 35 de las NIIF plenas, se establece que en general, no es permitida la compensación de activos con pasivos, o de

ingresos con gastos, excepto en los casos donde expresamente se permita.

A continuación, se transcriben los párrafos 2.52 de las NIIF para las PYMES y 32 al 35 de las NIIF plenas:

Compensación

“2.52 Una entidad no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que así lo requiera o permita esta Norma:

(a) la medición de activos por el importe neto de correcciones valorativas no constituye un caso de compensación. Por ejemplo, correcciones de valor por obsolescencia en inventarios y correcciones por cuentas por cobrar incobrables.

(b) si las actividades de operación normales de una entidad no incluyen la compra y venta de activos no corrientes—incluyendo inversiones y activos de operación—, la entidad presentará ganancias y pérdidas por la disposición de tales activos, deduciendo del importe recibido por la disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes.” (Negrilla fuera del texto)

Compensación

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

“33 Una entidad informará por separado sobre sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La compensación en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral o de situación financiera, excepto cuando la compensación refleja la sustancia de la transacción u otro suceso, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad. La medición por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas—por ejemplo, correcciones por deterioro del valor de inventarios por obsolescencia y de las cuentas por cobrar de dudoso cobro—no es una compensación.

La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes requiere que una entidad mida los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por el importe de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. Por ejemplo, el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos refleja cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que permita la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias, sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Una entidad presentará los resultados



de estas transacciones compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro suceso. Por ejemplo:

(a) una entidad presentará las ganancias y pérdidas por la disposición de activos no corrientes, incluyendo inversiones y activos de operación, deduciendo del importe recibido importe de la contraprestación por dicha disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y

(b) una entidad podrá compensar los desembolsos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con otra parte (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor) con los reembolsos relacionados.”

“35 Además, una entidad presentará en términos netos las ganancias y pérdidas que procedan de un grupo de transacciones similares, por ejemplo, las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, o las derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Sin embargo, una entidad presentará estas ganancias y pérdidas por separado si tienen importancia relativa”. (Negrilla fuera del texto)

El que se realicen ajustes por compensación de partidas para efectos comparativos o para efectos de registro en los libros contables, debe corresponder a lo preceptuado en los marcos normativos, atendiendo que en algunas ocasiones no es permitido realizar compensación de activos con pasivos, y de ingresos con gastos.

A manera de ejemplo citamos algunas de las partidas que se pueden presentar en términos netos por las NIIF plenas y las NIIF para las PYMES:

- Los ingresos ordinarios, se deben presentar netos, es decir los ingresos ordinarios se deben presentar como un solo valor proveniente de los ingresos netos, menos los descuentos y rebajas, y menos las devoluciones por ventas.
- Los resultados por venta de propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, instrumentos de patrimonio, y otros activos no corrientes, se deben presentar netos, es

decir el valor de la venta menos el importe en libros del activo vendido y los costos relacionados con esa venta (por ejemplo, costos legales de traspaso, comisiones a vendedores).

- Los costos por garantías entregados a los clientes de la entidad, menos los reembolsos obtenidos por parte del proveedor del producto.
- La diferencia en cambio debe presentarse neta entre los ingresos por diferencia en cambio y los gastos por diferencia en cambio.
- El resultado obtenido por la venta de instrumentos financieros mantenidos para negociar.
- Activos y pasivos por impuestos diferidos que tengan reconocido legalmente el derecho de ser compensadas frente a una misma autoridad fiscal.
- Resultado por impuesto a las ganancias el cual debe presentarse como parte del resultado del periodo y Otro Resultado Integral.
- Rendimientos obtenidos por la inversión temporal de recursos tomados en préstamo específicamente para obtener un activo apto.
- La posición monetaria neta derivada de aplicar un índice a las partidas de los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional corresponda con la de un país con una economía hiperinflacionaria.
- Un activo y pasivo financiero serán objeto de compensación si existe el derecho legalmente exigible de compensar los importes reconocidos y tengan la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo de forma simultánea.
- En la contabilidad de coberturas se reconoce, en el resultado del periodo, el efecto de la compensación de los cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas. (...)



Presentación de estados financieros intermedios

Concepto	Pregunta
2018-0063	<p>Agradezco su ayuda en dilucidar una duda que se me presenta al observar los Concepto 415 del 31 de julio de 2017 y 720 del 17 de octubre de 2017, sobre estados financieros intermedios.</p> <p>Al observar los cuadros en donde se explican los períodos intermedios (trimestrales) me confundí, pues mientras en el primer concepto los períodos comparativos de los estados financieros intermedios con corte trimestral corresponden con el período inmediatamente anterior al período intermedio que se presenta (por ejemplo, si el corte es el segundo trimestre, el comparado es el primer trimestre), mientras que en el segundo concepto, el período comparado es el mismo corte pero del año anterior (por ejemplo si el corte es el segundo trimestre del año 1, el comparado es el segundo trimestre del año 0).</p> <p>¿Se podría decir que ambas posibilidades son correctas para presentar información comparativa intermedia?</p>

Respuesta

(...) Lo primero, es considerar que las dos consultas referenciadas, tratan temas diferentes, de la siguiente manera:

- El concepto 2017-0720, trata el tema de estados financieros intermedios (es decir estados financieros elaborados sobre una base anual, pero con presentación de información financiera intermedia voluntaria);
- El concepto 2017-0415, trata el tema de una entidad que por estatutos sociales realiza cierres semestrales, es decir presenta información financiera semestral de forma obligatoria, como si se tratase de sus estados financieros de fin de ejercicio (elaborados sobre una base semestral) debido a que su período contable corresponde a seis meses; en este caso el estado financiero de corte semestral, no corresponde con información intermedia, sino que al ser sus estados financieros semestrales presentados y aprobados por el máximo órgano social, se convierten en estados financieros de propósito general.

De acuerdo con lo anterior, en el primer caso, es aplicable lo expuesto en la NIC 34 a estados financieros de períodos intermedios, mientras que en el segundo caso es aplicable la NIC 1, presentación de estados financieros.

Ahora, teniendo en cuenta que su consulta se refiere a los estados financieros intermedios, y de conformidad con la NIC 34 Información Financiera Intermedia, cuando una entidad

decida voluntariamente presentar estados financieros intermedios, deberá observar el párrafo 20 (incluido en el anexo uno del Decreto 2420 de 2015) que especifica lo siguiente:

“La información intermedia incluirá estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) para los periodos de la forma siguiente:

(a) Estado de situación financiera al final del periodo intermedio corriente y un estado comparativo de la situación financiera al final del periodo contable inmediatamente anterior.

(b) Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el periodo intermedio presente y el acumulado para el periodo contable corriente hasta la fecha, junto con estados comparativos del resultado del periodo y otro resultado integral para los periodos intermedios correspondientes (presente y anual acumulado hasta la fecha) del periodo contable anual precedente inmediato.

Según permite la NIC 1 (modificada en 2011), una información intermedia puede presentar para cada periodo un estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral.

(c) Un estado de los cambios en el patrimonio, acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente.

(d) Un estado de flujos de efectivo acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente”.

Respecto del párrafo anterior, presentamos un



cuadro comparativo, donde se evidencia cuáles serían los estados financieros intermedios comparativos que se presentarían para cortes trimestrales, teniendo en cuenta que los estados financieros de propósito general se presentan con corte al 31 de diciembre.

Respecto del Estado de Situación Financiera Intermedio Comparativo Trimestral

Fecha de corte	Periodo comparativo
al 31/03/2017	al 31/12/2016
al 30/06/2017	al 31/12/2016
al 30/09/2017	al 31/12/2016

Respecto del Estado de Resultado Integral Intermedio Comparativo Trimestral a marzo 31 de 2017

Periodo	Periodo comparativo
Acumulados al 31/03/2017	Acumulados al 31/03/2016

Respecto del Estado de Resultado Integral Intermedio Comparativo Trimestral a junio 30 de 2017

Periodo	Periodo comparativo
Trimestre 01/04/2017 a 30/06/2017 y Acumulados al 30/06/2017	Trimestre 01/04/2016 a 30/06/2016 y Acumulados al 30/06/2016

Respecto del Estado de Resultado Integral Intermedio Comparativo Trimestral a septiembre 30 de 2017

Periodo	Periodo comparativo
Trimestre 01/07/2017 a 30/09/2017 y Acumulados al 30/09/2017	Trimestre 01/07/2016 a 30/09/2016 y Acumulados al 30/09/2016

Como puede observarse la NIC 34, estados financieros intermedios, sugiere la presentación del resultado acumulado a la fecha intermedia

comparativa, y adicionalmente, si la presentación es trimestral, solicita adicionalmente el resultado del trimestre comparativo.

Respecto del Estado de Cambios en el Patrimonio Intermedio Comparativo Trimestral

Periodo	Periodo comparativo
Acumulados al 31/03/2017	Acumulados al 31/03/2016
Acumulados al 30/06/2017	Acumulados al 30/06/2016
Acumulados al 30/09/2017	Acumulados al 30/09/2016

Respecto del Estado de Flujos de Efectivo Intermedio Comparativo Trimestral

Periodo	Periodo comparativo
Acumulados al 31/03/2017	Acumulados al 31/03/2016
Acumulados al 30/06/2017	Acumulados al 30/06/2016
Acumulados al 30/09/2017	Acumulados al 30/09/2016

Nota: Solamente se tiene en cuenta hasta el tercer trimestre, debido que a diciembre 31, se presentan los estados Financieros de propósito general y no corresponderían a intermedios.

También lo invitamos a consultar los siguientes conceptos que le pueden ayudar respecto de los temas relacionados con la elaboración de estados financieros intermedios:

2014-0415 Directrices para Estados Financieros intermedios de una entidad perteneciente al grupo dos

2017-0720 Estados Financieros intermedios para una entidad perteneciente al grupo dos

2017-0809 Revelaciones relacionadas con Estados Financieros intermedios

2016-0691 Directrices para la presentación de información intermedia. (...)

Presentación de gastos ambientales

Concepto	Pregunta
2018-0226	<i>(...) mi duda es la siguiente: una empresa reconocerá los gastos ambientales como gastos operacionales o gastos no operacionales y cómo será el tratamiento de los rubros relacionados con el medio ambiente bajo el marco normativo de las NIIF</i>

Respuesta

(...) El párrafo 87 de la NIC 1 y el párrafo 5.10 de la NIIF para las PYMES, que aplica para entidades que son clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente, se refieren a las partidas extraordinarias presentadas en el estado de resultados de una entidad.

Ambas normas prohíben la presentación de partidas extraordinarias en los estados financieros; en la parte B de la NIC 1, también se suministra una explicación sobre las razones por las cuales no resulta adecuado la inclusión de partidas extraordinarias en los estados financieros.

Por lo anterior, con la aplicación de los nuevos marcos normativos quedó sin vigencia la práctica local de incluir en el estado de resultados un grupo de partidas bajo la denominación de partidas no operacionales. El párrafo FC 63 de la parte B de la NIC 1, se refiere al tema de las partidas extraordinarias en lo siguiente términos:

“FC63 El Consejo concluyó que las partidas tratadas como extraordinarias son producto de los riesgos de la actividad normal afrontados por una entidad, y no está justificada su presentación en un componente separado del estado de resultados. La naturaleza o función de una transacción u otro suceso, más que su frecuencia, deberían determinar su presentación dentro del estado de resultados.

Las partidas clasificadas actualmente como “extraordinarias” son solamente un subconjunto de las partidas de ingresos y gastos cuya revelación podría estar justificada porque ayudan a los usuarios a predecir el rendimiento futuro de la entidad.”

Los marcos de información financiera no clasifican los gastos como operacionales o no operacionales, dentro de la definición de gastos (párrafos 4.33 y 4.34 del Marco Conceptual de las NIIF y el párrafo 2.26 de las NIIF para las PYMES) estos se clasifican en gastos de actividades ordinarias y en pérdidas; y para efectos de presentación los gastos se clasifican por función o por naturaleza (párrafos 99 a 105

de la NIC 1 y párrafo 5.11 de las NIIF para las PYMES)

A continuación, se transcriben los párrafos 4.33 y 4.34 del Marco Conceptual y los párrafos 99 al 105 de la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, los cuales pueden ser útiles para establecer la clasificación y agregación adecuada de las partidas en el estado de resultados:

“Gastos

Párrafo 4.33 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.”

“Párrafo 4.34 Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.”

“Párrafo 99 Una entidad presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.”

“Párrafo 100 Se recomienda que las entidades presenten el desglose del párrafo 99 en el estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral.”

“Párrafo 102 La primera forma de desglose es el método de la “naturaleza de los gastos”. Una entidad agrupará gastos dentro del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo, depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en la entidad. Este método resulta fácil de



aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales. (...)

“Párrafo 103 La segunda forma de desglose es el método de la “función de los gastos” o del “costo de las ventas”, y clasifica los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios de importancia. (...)

“Párrafo 104 Una entidad que clasifique los gastos por función revelará información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.”

“Párrafo 105 La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada método de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación que sea fiable y más relevante. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requieren información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 104, “beneficios a los empleados” tiene el mismo significado que en la NIC 19.”

A continuación, se transcriben los párrafos 2.26 y 5.11 de la NIIF para las PYMES:

“Gastos

2.26 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad:

(a) los gastos que surgen de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor de los activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

(b) las pérdidas son otras partidas que cumplen la definición de gastos y que pueden surgir en el curso de las actividades ordinarias de la entidad.

Si las pérdidas se reconocen en el estado del resultado integral, habitualmente se presentan por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.”

“Desglose de gastos

5.11 Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Desglose por naturaleza de los gastos

(a) Según este método de clasificación los gastos se agrupan en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo, depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función de los gastos

(b) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos”.

En conclusión, los gastos medio ambientales corresponden a un subconjunto de partidas reportadas dentro de los ingresos y gastos, cuya revelación por separado en el estado de resultados, podría ayudar a los usuarios a predecir el rendimiento futuro de la entidad, esto dependerá de las necesidades de los usuarios y de la restricción costo-beneficio que aplica una entidad al elaborar sus estados financieros.

La presentación como una partida no operacional, no es adecuada, dado que dichos gastos por lo general están asociados con riesgos del giro ordinario de los negocios.

Además, se debe tener en cuenta que existe la posibilidad de que la entidad cuente con propiedad, planta y equipo dedicada al control medioambiental, caso en el cual, la depreciación sería parte de los gastos o costos de producción. Para mayor detalle respecto de este tema véase la consulta 2016-0347 (...)



Presentación estados financieros históricos

Concepto	Pregunta
2018-0520	<p><i>De manera muy atenta me permito formular a ustedes la siguiente consulta:</i></p> <p><i>Cuando por algún motivo, hay necesidad de preparar y presentar estados financieros históricos, correspondientes a periodos en los cuales no se ejercía como contador en la empresa, de dónde se debe tomar la información para realizarlos:</i></p> <p><i>¿De los Libros de Contabilidad?</i></p> <p><i>¿De la Cámara de Comercio?</i></p> <p><i>¿De la Declaración de Renta?</i></p>

Respuesta

(...) La Respuesta a su pregunta pueden encontrarla revisando los requerimientos del título IV del Código de Comercio, que se refiere a los libros de comercio.

El capítulo VI de la Ley 222 de 1995 también contiene requerimientos sobre la preparación y presentación de los estados financieros.

Por otra parte, el Decreto 2649 de 1993, en su Artículo 135, se refiere a la pérdida y reconstrucción de los libros de la contabilidad.

Al respecto, el Artículo 50 del código de comercio y el Artículo 39 de la Ley 222 de 1995 indican:

“Artículo 50. La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno”.

“Artículo 39. Autenticidad de los estados financieros y de los dictámenes. Salvo prueba en contrario, los estados financieros certificados y los dictámenes correspondientes se presumen auténticos”.

En conclusión, los estados financieros deben elaborarse con fundamento en la información registrada en los libros de contabilidad. De no hacerlo se incumplirían requerimientos de la legislación comercial.

Para mayor claridad incluimos a continuación algunos elementos que debe tener en cuenta un Contador Público al certificar un juego completo de estados financieros:

- Si el contador debe firmar los estados financieros, entonces debe tener en cuenta que la firma en ellos hace presumir que los estados financieros han sido tomados fielmente de los libros de contabilidad, que se ajustan a las normas legales, y que las cifras registradas en ellos reflejan de forma fidedigna la situación financiera en la fecha de los estados financieros¹⁵².
- Si el contador, junto con el representante legal de la entidad, certifican la información financiera, debe declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenida en ellos, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros¹⁵³.
- Las afirmaciones a que se refiere el apartado anterior tienen que ver sobre lo siguiente¹⁵⁴:

¹⁵² Artículo 10 de la Ley 43 de 1990

¹⁵³ Artículo 37 de la Ley 222 de 1995

¹⁵⁴ El anexo cuatro del Decreto 2420 de 2015 (modificado por el decreto 2132 de 2016) contiene la NIA 315, la cual en los

párrafos A123 y A124 menciona las afirmaciones que debe contener un estado financiero.



Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo	Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo	Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar
Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.	Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.	Exactitud y valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.
Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.	Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y partidas de patrimonio neto que tenían que registrarse.	Integridad: se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.	Valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.	Ocurrencia y derechos y obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.	Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.	Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.		

- Deberá verificar que se esté utilizando el marco de información financiera adecuado,
- Deberá verificar si las políticas de contabilidad utilizadas para elaborar la información financiera son las que correspondan al marco de información financiera aplicable a la entidad, y que no contengan ningún sesgo en su aplicación,
- Deberá verificar que la contabilidad de la cual tomó los datos para elaborar la información financiera, se encuentra llevada conforme a las normas legales y que la información financiera concilia con los registros subyacentes, documentos, explicaciones y demás información proporcionada por la gerencia de la entidad que informa,
- Deberá elaborar las notas a los estados financieros de conformidad con las exigencias del marco de información financiera aplicable a la entidad, y
- Deberá aplicar el juicio profesional en situaciones relacionadas con la aplicación de las políticas contables y el uso de las estimaciones más adecuadas. (...)



Prestación de servicios de Revisoría Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0486	<p><i>(...) 1. Indícame ¿Cuáles son las incidencias, inconvenientes o que tiene el hecho de que una Firma que presta los servicios relacionados con la ciencia contable sin contar con la tarjeta profesional o la debida inscripción ante la Junta Central de Contadores, contrate con un cliente la prestación de los servicios de Revisoría Fiscal y asigne a este cliente?</i></p> <p><i>2. Indícame ¿Cuáles son los riesgos o consecuencias a los que se enfrenta la empresa cliente en especial en lo referente a la Firma de Estados Financieros, Declaraciones tributarias y certificaciones por parte del Revisor Fiscal asignado por la empresa contratista?</i></p> <p><i>3. ¿Cuáles son las sanciones a las que se enfrenta una firma que presta los servicios relacionados con la ciencia contable, por el hecho de prestar estos servicios sin que cuente con la inscripción correspondiente en la Junta Central de Contadores?"</i></p>

Respuesta

(...) dentro de las funciones y competencias del CTCP no se encuentra la de definir temas relacionados con las sanciones a contadores públicos ni establecer los riesgos por prácticas contrarias a la ley, sin embargo, respecto a su pregunta 1, bajo los parámetros de la Ley 43 de 1990, en nuestra opinión, si una Firma presta servicios relacionados con la ciencia contable sin contar con la correspondiente inscripción ante la Junta Central de Contadores, estaría ejerciendo la profesión de manera ilegal, para lo cual citamos el Artículo 4 de la Ley en mención, así:

“Artículo 4o. De las sociedades de Contadores Públicos. Se denominan "Sociedades de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta ley. En las sociedades de Contadores Públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos” (...)



Prestadores de actividades relacionadas con la ciencia contable

Concepto	Pregunta
2018-0484	<p><i>“Una de las líneas de negocio que manejamos tanto como persona jurídica, así como personas naturales, es la de administración en propiedad horizontal y manejo contable con las siguientes figuras:</i></p> <p><i>1-. Como persona jurídica: somos administradores, representantes legales y llevamos con nuestros contadores, la contabilidad de los conjuntos.</i></p> <p><i>2-. En algunos casos como persona jurídica somos igualmente administradores y llevamos a los conjuntos un subadministrador, contador y el mismo es responsable de los dos ítems.</i></p> <p><i>3.- Igualmente nuestro equipo de trabajo en algunas oportunidades, como personas naturales, son nombrados administradores, representantes legales y llevan la contabilidad de los conjuntos.</i></p> <p><i>4-. En otros conjuntos también nuestro equipo de trabajo en algunas oportunidades, como personas naturales, son nombrados uno como administrador y representante legal y su esposo como contador lleva la contabilidad del conjunto.</i></p> <p><i>Todas las figuras anteriores, teniendo claro que los conjuntos cuentan con un REVISOR FISCAL 100%, autónomo e independiente que nombra la respectiva Asamblea de Propietarios y apoyados en la ley 675, de la cual destacamos algunos ítems relevantes.</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>A pesar de lo aquí expuesto un residente nuevo en un conjunto manifiesta que en cualquiera de las figuras aquí presentadas existe inhabilidad, pero para nosotros las inhabilidades se presentarían de manera evidente si asumiésemos la Revisoría Fiscal, de lo contrario estimamos NO existe inhabilidad alguna como administradores y contadores al mismo tiempo.</i></p> <p><i>Lo anterior nos obliga a hacer la consulta frente a su entidad, con la pregunta, ¿existe alguna norma que nos impida seguir realizando nuestras labores y expresamente prohíba nuestra gestión, como actualmente la desarrollamos?”</i></p>

Respuesta

(...) En el evento en que un Contador Público – Administrador suscribiera los estados financieros actuando en estas dos calidades, esto representaría un incumplimiento de lo establecido en las normas profesionales y una violación del código de ética. Al respecto el Art. 10 de la Ley 43 de 1990 establece con respecto a la Fe Pública:

“Art. 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la

correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes.”

Por lo tanto, este Consejo considera que no es adecuado que la misma persona firme en sus dos calidades, dado que sería simultáneamente responsable de los estados financieros, y daría fe pública sobre información financiera que el mismo ha preparado y de la cual es responsable.



Además, cabe recordar que entre los principios básicos de la ética profesional, el Artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990 establece que:

“el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad”

Por lo cual el contador público no deberá prestar un servicio profesional, si alguna situación afecta su imparcialidad o influye indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio.

De igual manera, el Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) o de la entidad

contratante (en el caso de un contador público dependiente).

Con respecto a los requisitos que deben cumplir los prestadores de servicios contables, al prestar servicios relacionados con la ciencia contable se aplicará lo establecido en la Ley 43 de 1990.

De acuerdo con lo anterior, si los servicios prestados a las unidades residenciales incluyen verificar la exactitud e integridad de la información financiera, a través de un profesional de la Contabilidad, en su calidad de Contador Público o Revisor Fiscal, se estaría frente a la prestación de un servicio relacionado con la ciencia contable, que en opinión de este Consejo requeriría el registro ante la Junta Central de Contadores.

Esto es consistente con lo establecido en los artículos 1 y 2 de la Ley 43 de 1990, y los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, entre otras normas.

Para terminar, es relevante recordar que el ejercicio de las actividades técnico contables establecidas en el Artículo 2 de la ley 43 de 1990, deben ser realizadas por Contadores Públicas habilitados legalmente para ejercer la profesión, así como por las Sociedades de Contadores Públicos, en armonía con lo definido en el Artículo 4 de la ley 43 de 1990.



Préstamos para cubrir gastos de una entidad

Concepto	Pregunta
2018-0883	<p>“Los socios de una empresa (...) envían dinero a la empresa, para cubrir gastos de la empresa, la pregunta es:</p> <p>¿Ese dinero puede ingresar a la sociedad como ingreso y no contabilizar como cuenta por pagar a los socios, por cuál concepto sería?</p> <p>¿Se puede como donación de socios a la sociedad y pagaría el impuesto del 10% por ganancia ocasional o ingresa como una renta ordinaria?”</p>

Respuesta

Las transacciones entre la entidad y los socios o accionistas deben incluirse y relevarse en los estados financieros teniendo en cuenta la NIC 24¹⁵⁵ o la sección 33¹⁵⁶ de la NIIF para las PYMES, según corresponda.

Al respecto es importante mencionar que el párrafo 33.8 de la NIIF para las PYMES define las transacciones entre partes relacionadas:

“Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio.

Ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas en las PYMES incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes:

(a) transacciones entre una entidad y su(s) propietario(s) principal(es); (...)”

Todas las transacciones entre partes relacionadas deben revelarse, identificando la naturaleza de la transacción, información acerca de las transacciones, los saldos pendientes por cobrar o por pagar y los compromisos adquiridos entre las partes, con el objetivo de comprender los efectos de dichas transacciones sobre los

estados financieros.

Los aportes de los accionistas o socios, no cumplen la definición de ingresos, a menos que dichos pagos se realicen por transacciones relacionadas con la prestación de servicios o venta de bienes.

La definición de ingresos establecidos en el párrafo 2.23 de la NIIF para las PYMES:

*“a) ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, **distintos de los relacionados con las aportaciones de los propietarios;** y (...)*”

Respecto de los aportes periódicos que hacen los accionistas o socios de la entidad para cubrir los gastos de la empresa, no cumplen con la definición de ingresos de actividades ordinarias o por donaciones, por lo que deben reconocerse como un préstamo por pagar o como un anticipo para futura suscripción de acciones, de acuerdo con lo siguiente:

Opción	Criterio de clasificación
Préstamos por pagar	Si los socios o accionistas pretenden que en una fecha determinada la compañía les devuelva el dinero, en este caso se reconoce un préstamo por pagar.
Anticipo para futura suscripción de acciones	Si los socios o accionistas pretenden realizar en el futuro un aporte de capital a la entidad, estas se registrarían contablemente como anticipo para futuras capitalizaciones (véase párrafo 22.7 de la NIIF para las PYMES).

¹⁵⁵ La NIC 24 se encuentra incorporada en el anexo 1 del decreto 2420 de 2015.

¹⁵⁶ La sección 33 se encuentra incorporada en el anexo 2 del decreto 2420 de 2015.



Préstamos de la casa matriz

Concepto	Pregunta
2018-0151	<p>(...) Según lo establecido por la NIC 39, las obligaciones financieras posterior a su reconocimiento inicial se deben medir al costo amortizado; según mi entendimiento, el costo amortizado consiste en distribuir a lo largo del período de una obligación los costos o gastos en los que se haya incurrido con ocasión del desembolso, utilizando el método de la tasa de interés efectivo (T.I.E.), por lo cual se pregunta:</p> <p>¿Los intereses se deben reconocer en la contabilidad a la tasa de mercado?</p> <p>Si la Respuesta a la pregunta 1 es afirmativa, entonces ¿en dónde se debe reconocer el efecto de las diferencias de tasas (Tasa pactada según pagaré versus Tasa de Mercado); en el patrimonio o en pérdidas y ganancias?</p> <p>En el caso que la compañía haya registrado en la contabilidad los intereses de acuerdo con la tasa pactada (tasa por debajo de mercado), ¿es necesario, hacer una valoración de la obligación a valor presente utilizando tasas de mercado?</p> <p>Si la Respuesta a la pregunta 3 es afirmativa, entonces ¿en dónde se debe reconocer el efecto de las diferencias de tasas (Tasa pactada según pagaré versus Tasa de Mercado); en el patrimonio o en pérdidas y ganancias?</p> <p>Al ser una obligación de largo plazo con los accionistas, ¿se debe presentar en el patrimonio o en el pasivo y en que proporciones?"</p>

Respuesta

En primer lugar, le recomendamos revisar las referencias de la NIC 39, efectuadas en su consulta, por cuanto en los decretos reglamentarios expedidos en Colombia (...), solo se incorporó lo relacionado con el deterioro de activos financieros medidos al costo amortizado y la contabilidad de coberturas.

Por lo tanto, la NIC 39 incorporada en los

decretos no contiene directrices para la contabilización de obligaciones financieras.

En este caso, para una empresa que aplica las normas del Grupo 1, lo correcto sería referirse a lo establecido en la NIIF 9.

El siguiente es un resumen de los apartados de la NIC 39 y de la NIIF 9 emitidos en Colombia:

Decreto	Libro Rojo	Fecha Aplicación	NIC 39 Instrumentos Financieros	NIIF 9 Instrumentos Financieros
2784/12	2012	1-ene-14	Incorporada parcialmente. Se incorpora únicamente lo relacionado con el deterioro de los activos financieros medidos al costo amortizado y la contabilidad de coberturas. Los párrafos 10 a 57 no han sido incorporados, dado que para estos temas se aplica lo establecido en la NIIF 9. En la NIIF 9 se incorpora lo relacionado con el reconocimiento y baja, clasificación y medición.	Se incorpora: 1.1. Objetivo; 2.1.; 3.1.1. Reconocimiento y baja; 4.1.1. Clasificación; 5.1.1. Medición; 6. Coberturas (sin uso)



Decreto	Libro Rojo	Fecha Aplicación	NIC 39 Instrumentos Financieros	NIIF 9 Instrumentos Financieros
3023/13	2013	1-ene-14	Incorporada parcialmente. Se incorpora únicamente lo relacionado con el deterioro de los activos financieros medidos al costo amortizado y la contabilidad de coberturas. Los párrafos 10 a 57 no han sido incorporados, dado que para estos temas se aplica lo establecido en la NIIF 9. En la NIIF 9 se incorpora lo relacionado con el reconocimiento y baja, clasificación y medición.	Se incorpora: 1.1. Objetivo; 2.1.; 3.1.1. Reconocimiento y baja; 4.1.1. Clasificación; 5.1.1. Medición; 6. Coberturas (sin uso)
2615/14	2014	1-ene-18	Incorporada parcialmente. Se incorpora únicamente lo relacionado con el deterioro de los activos financieros medidos al costo amortizado y la contabilidad de coberturas. Los párrafos 10 a 57 no han sido incorporados, dado que para estos temas se aplica lo establecido en la NIIF 9. En la NIIF 9 se incorpora lo relacionado con el reconocimiento y baja, clasificación y medición, así como la contabilidad de coberturas.	Se incorpora: 1.1. Objetivo; 2.1.; 3.1.1. Reconocimiento y baja; 4.1.1. Clasificación; 5.1.1. Medición; 6.1.1. Contabilidad de coberturas. Aplica a partir del 1 de enero de 2016 y se permite la aplicación anticipada.
2420/15 (Compilatorio)	2014	1-ene-16	Incorporada parcialmente. Se incorpora únicamente lo relacionado con el deterioro de los activos financieros medidos al costo amortizado y la contabilidad de coberturas. Los párrafos 10 a 57 no han sido incorporados, dado que para estos temas se aplica lo establecido en la NIIF 9. En la NIIF 9 se incorpora lo relacionado con el reconocimiento y baja, clasificación y medición, así como la contabilidad de coberturas.	Se incorpora: 1.1. Objetivo; 2.1.; 3.1.1. Reconocimiento y baja; 4.1.1. Clasificación; 5.1.1. Medición; 6.1.1. Contabilidad de coberturas. Aplica a partir del 1 de enero de 2016 y se permite la aplicación anticipada.
2496/15	2015	1-ene-17	Incorporada parcialmente. Se incorpora únicamente lo relacionado con la contabilidad de coberturas. Los párrafos 10 a 70 no han sido incorporados, dado que para estos temas se aplica lo establecido en la NIIF 9. En la NIIF 9 se incorpora lo relacionado con el reconocimiento y baja, clasificación y medición, incluido el deterioro de valor, así como la contabilidad de coberturas.	Se incorpora la totalidad de la norma, la cual tendrá vigencia a partir del 1 de enero de 2018. En todo caso una parte de la NIIF 9 ya tenía aplicación en Colombia por cuanto esta fue incorporada en el Decreto 2784 de 2012.
2131/16	2015 * Modif	1-ene-18	La NIC 39 queda derogada y se aplica lo establecido en la NIIF 9.	A partir del 1 de enero de 2018 se aplica lo establecido en la NIIF 9.
2170/17	2015 * Mod	1-ene-19	La NIC 39 queda derogada y se aplica lo establecido en la NIIF 9.	A partir del 1 de enero de 2018 se aplica lo establecido en la NIIF 9.

De acuerdo con lo anterior, para la medición inicial y posterior de los pasivos financieros, se tendrá en cuenta lo establecido en los apartados 5.1 y 5.3 de la NIIF 9, que se refieren a la medición inicial y posterior de los pasivos financieros.

El párrafo B5.1.2 A, de esta norma, también se refiere a las diferencias entre en valor razonable del activo o pasivo financiero y el precio de la transacción en el momento del reconocimiento inicial. (...)



Préstamos entre partes relacionadas

Concepto	Pregunta
2018-0052	<p><i>“Una sociedad Colombiana por acciones simplificada tiene por accionista en un 95% a una sociedad con jurisdicción en España, constituyéndose en controlante de la compañía colombiana.</i></p> <p><i>La sociedad colombiana es contribuyente obligada a llevar contabilidad, considerada como empresa que hace parte del grupo 1 para efectos de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.</i></p> <p><i>La sociedad española en el 2011 suscribió un contrato de crédito con la sociedad colombiana, otorgándole a esta (sic) última, un préstamo con las siguientes características:</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>Principal: tres millones de dólares (USD\$3.000.000)</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>Duración: 10 años</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>Intereses anuales: 4%</i></p> <p><i>Al 31 de diciembre de 2016, la sociedad colombiana adeuda a su acreedora, tres millones de dólares (USD\$3.000.000) por concepto de capital, y los respectivos intereses causados desde la fecha de otorgamiento del crédito.</i></p> <p><i>En enero de 2017, las sociedades en mención llegan al siguiente acuerdo:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>• La sociedad española decide pasar la deuda a pesos colombianos a la TRM de la fecha de la formalización del acuerdo. Esto incluye los intereses causados y no pagados al 31 de diciembre de 2016.</i> <i>• No causar intereses por un período de 3 años (2017, 2018 y 2019)</i> <i>• Al finalizar 2019, la sociedad colombiana se obliga con la acreedora a pagar la totalidad del valor adeudado en pesos colombianos (sic) por concepto de capital e intereses causados hasta 31 de diciembre de 2016.</i> <p><i>(...) interrogantes:</i></p> <p><i>¿Deberá la compañía colombiana aplicar algún tipo de interés implícito o de mercado, por los años 2017, 2018 y 2019, a pesar de que contractualmente no se tenga previsto el cobro de ningún tipo de interés durante estos años o con posterioridad?</i></p> <p><i>¿En el caso planteado deberá la compañía colombiana aplicar el concepto de costo amortizable de la NIIF 9 por los años 2017, 2018 y 2019, teniendo presente que, finalizado este plazo existe la obligación de pagar la totalidad de la deuda?</i></p> <p><i>¿El cambio en la decisión de 2017 de la casa matriz por el no cobro de intereses, se consideraría un cambio en la política contable que se debería afectar de forma retroactiva?”</i></p>

Respuesta

(...) Con relación a la solicitud del consultante, nos permitimos manifestar lo siguiente:

¿Deberá la compañía colombiana aplicar algún tipo de interés implícito o de mercado, por los años 2017, 2018 y 2019, a pesar que contractualmente no se tenga previsto el

cobro de ningún tipo de interés durante estos años o con posterioridad?

Frente a este aspecto, los párrafos 5.1.1., 5.1.1.A, y B5.1.2.A del capítulo 5, de la NIIF 9, establecen las directrices para el reconocimiento inicial de los instrumentos financieros:



“5.1.1 Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 5.1.3, en el momento del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero o un pasivo financiero por su valor razonable más o menos, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o del pasivo financiero.

5.1.1 A Sin embargo, si el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción, una entidad deberá aplicar el párrafo B5.1.2A.

B5.1.2A La mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero, en el momento del reconocimiento inicial, es normalmente el precio de la transacción (es decir, el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, véase también la NIIF 13). Si una entidad determina que el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción como se menciona en el párrafo 5.1.1A, la entidad contabilizará ese instrumento en esa fecha de la forma siguiente:

(a) En la medición requerida por el párrafo 5.1.1 si ese valor razonable se manifiesta por un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) o se basa en una técnica de valoración que utiliza solo datos de mercados observables.

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial y el precio de transacción como una ganancia o pérdida.

(b) En los demás casos, en la medición requerida por el párrafo 5.1.1, ajustado para aplazar la diferencia entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial y el precio de transacción. Después del reconocimiento inicial, la entidad reconocerá esa diferencia diferida como una ganancia o pérdida solo en la medida en que surja de un cambio en un factor (incluyendo el tiempo) que los participantes de mercado tendrían en cuenta al determinar el precio del activo o pasivo.”

Para el caso específico de la consulta en principio la diferencia entre el valor del pasivo financiero al cierre del año 2016 y su valor razonable podría reconocerse como un ingreso en el estado de resultados de la entidad subsidiaria, pero para que esto sea aplicable es necesario que el valor razonable se fundamente en un precio cotizado en un mercado activo para un activo de idénticas condiciones (nivel 1 del valor razonable), o basado en técnicas de valoración cuyos datos procedan únicamente de mercados observables (nivel 2), tal como se describe anteriormente.

No obstante, lo anterior, los responsables de los

estados financieros de la matriz y subsidiaria deberán considerar si la citada diferencia puede explicarse analizando el fondo económico de la operación, debido que se pueden presentar dos situaciones:

- Condición 1, que la transacción corresponda con una operación de financiación implícita, y por lo tanto deba medir su pasivo financiero al valor razonable en la fecha de reconocimiento inicial y en períodos posteriores como un activo financiero al costo amortizado; o
- Condición 2, que la transacción corresponda a un apoyo financiero (asimilable a un préstamo a largo plazo, que en esencia, forme parte de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria), en cuyo caso esta deberá reconocerse por su valor razonable y presentarse como un componente del patrimonio.

Para la segunda condición, la transacción se podrá asimilar a lo expuesto en el párrafo 10 de la CINIIF 2, “en el momento del reconocimiento inicial, la entidad medirá su pasivo financiero por rescate a su valor razonable, la entidad medirá el valor razonable del pasivo financiero rescatable, que será igual, al menos, a un importe no inferior a la cantidad máxima a pagar...”

Aunque el préstamo entre las partes relacionadas, tiene cláusulas de pago contractualmente pactadas, deberá analizarse si se trata de condiciones que en esencia pueden cambiarse por voluntad entre las partes y sujeto a los flujos de efectivo que generará la subsidiaria (lo que lo hará asimilable a un préstamo a largo plazo), que en esencia lo convierte en una transacción que difiere de la realizada con un tercero de forma independiente.

El numeral 3 de la orientación técnica No. 8, emitida por este Consejo, contiene directrices para la contabilización de estas transacciones.

También debemos resaltar la obligación que tiene para la controladora y la entidad subsidiaria revelar en sus estados financieros las transacciones con partes relacionadas, las cuales podrían representar partidas materiales que afectan el análisis que los usuarios de los estados financieros de propósito general realizan para evaluar la situación financiera, el rendimiento o desempeño y la capacidad que una entidad tiene para generar flujos de efectivo (ver párrafo 21 literal g, de la NIC 24, Información a revelar sobre partes relacionadas), así como la



revelación sobre la equivalencia o no, de una transacción realizada con independencia mutua entre las partes (párrafo 21 de la NIC 24).

Además de lo anterior, la revisión del concepto 2017-0981 en la cual el CTCP se refirió al tratamiento contable de la deuda subordinada de contratos de concesión, puede ser útil para establecer, por parte de los responsables de los estados financieros de la matriz y subsidiaria, la forma adecuada de reconocer, medir, presentar y revelar el préstamo de largo plazo otorgado por la matriz.

¿En el caso planteado deberá la compañía colombiana aplicar el concepto de costo amortizable de la NIIF 9 por los años 2017, 2018 y 2019, teniendo presente que, finalizado este plazo existe la obligación de pagar la totalidad de la deuda?

El tratamiento contable dependerá de la evaluación descrita en el párrafo anterior, si la transacción cumple las condiciones para ser reconocida como un pasivo financiero, y este se contabiliza por su valor razonable, durante el período que ocurre entre la fecha de reestructuración y la nueva fecha de vencimiento se causará periódicamente un ingreso para amortizar la diferencia entre el valor razonable en la fecha de la reestructuración y el valor a pagar en la nueva fecha de vencimiento. Si el fondo

económico de la transacción y la información permiten concluir que ella representa una inversión neta de la controladora en la subsidiaria, el uso del costo amortizado no sería adecuado.

¿El cambio en la decisión de 2017 de la casa matriz por el no cobro de intereses, se consideraría un cambio en la política contable que se debería afectar de forma retroactiva?"

La transacción referida en su consulta no puede considerarse como un cambio de política contable, ella obedece a una transacción de reestructuración de un activo financiero de la matriz, y un pasivo financiero de la entidad subsidiaria. Por lo tanto, los ajustes no pueden ser reconocidos de forma retroactiva.

Es importante anotar, que conforme lo definido por la NIC 8 – *Cambios Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se entiende que las Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros, aspectos que no se enmarcan dentro de la situación planteada en su consulta. (...)

Procesos fiscales-pasivo pensional -causal disolución

Concepto	Pregunta
2018-0512	<p><i>¿Cómo se incorporan las contingencias judiciales en los estados financieros (...)?</i></p> <p><i>Si una compañía se encuentra incurso en un proceso de responsabilidad fiscal ¿Cómo se registra este hecho en los estados financieros de la entidad según las NIIF?</i></p> <p><i>En caso de que la probabilidad de éxito en el proceso de responsabilidad fiscal sea muy baja ¿Cómo se incorporaría el resultado de este proceso en los estados financieros según la NIIF? ¿Cómo se vería afectado el balance general y los estados de resultados? ¿Qué tratamiento se da a esta probabilidad?</i></p> <p><i>¿Cómo se incorpora en los estados financieros el pasivo pensional (...)?</i></p> <p><i>El Artículo 457 del Código de Comercio, establece como causal de disolución de las sociedades anónimas “2. Cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito”. Teniendo en cuenta lo anterior, en caso de que lo resuelto en el proceso de responsabilidad fiscal afecte un 50% o más del capital suscrito, ¿La empresa estaría incurso en una causal de disolución? En caso de ser negativa la Respuesta ¿entonces qué efecto tendría?</i></p>

Respuesta

(...) ¿Cómo se incorporan las contingencias judiciales en los estados financieros (...)?

Una contingencia (...), es definida en NIC 37¹⁵⁷ 158:

“Un pasivo contingente es:

(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o

(b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos

pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

(i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o

(ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad”.

Cuando una entidad se encuentra frente a un proceso legal en contra, debe evaluar lo siguiente:

Criterio de evaluación	Análisis a efectuar
Existencia de una obligación presente (párrafos 15 a 16 de NIC 37)	La demanda existía a la fecha de corte de los estados financieros o la entidad había incurrido en el suceso que dio origen a la obligación (por ejemplo, notificación de un proceso en contra de la entidad).
Probabilidad de requerir una salida de recursos para cancelar la obligación (párrafos 23 a 24 de NIC 37)	Es mayor la posibilidad de que se presente el pago en el futuro, que la posibilidad de no presentarse (probable), por ejemplo, debe evaluarse la jurisprudencia en casos similares, fallos desfavorables en casos similares, conciliaciones a ser realizadas.
Suceso que dio origen a la obligación (párrafos 17 a 22 de NIC 37)	Incumplimiento legal, incumplimiento contractual o extracontractual, incumplimiento de compromisos o responsabilidades ante terceros.
Estimación fiable de dicha obligación (párrafos 25 a 26 de NIC 37)	Desenlaces posibles relacionados con la demanda judicial (pretensiones, costos del proceso en caso de pérdida, actualizaciones financieras, entre otras).

¹⁵⁷ La NIC 37 junto con la demás NIIF, se encuentran incorporadas en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015.

¹⁵⁸ Tomado del párrafo 10 definiciones de la NIC 37.

Una demanda judicial, se reconocerá como pasivo por provisión, siempre que se cumplan los siguientes requisitos¹⁵⁹:

- *La entidad a la fecha de presentación de la información financiera tiene una obligación presente como resultado de un suceso pasado;*
- *Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos económicos para cancelar dicha obligación; y*
- *Puede hacerse una medición fiable del monto de la obligación*

Si las tres condiciones anteriores se han cumplido, entonces la entidad debe reconocer un gasto por la demanda judicial y un pasivo por provisión.

Si no se han cumplido las tres condiciones, entonces la entidad no procederá a realizar su reconocimiento contable y deberá revelar en las notas a los estados financieros dicha contingencia, siempre que se trate de valores materiales y su eventual salida de recursos para liquidarla no sea remota.¹⁶⁰

Si una compañía se encuentra incurso en un proceso de responsabilidad fiscal ¿Cómo se registra este hecho en los estados financieros (...)?

Los procesos de responsabilidad fiscal se definen en el artículo 1 de la Ley 610 de 2000¹⁶¹:

“El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado”.

El artículo 4 de la Ley 610 de 2000, define la responsabilidad fiscal:

“La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal. Para el establecimiento de responsabilidad fiscal en cada caso, se tendrá en cuenta el cumplimiento de los principios rectores de la función administrativa y de la gestión fiscal”.

¹⁵⁹ Tomado del párrafo 14 de NIC 37

¹⁶⁰ La forma como deben realizarse las revelaciones se encuentran en el párrafo 86 de la NIC 37.

¹⁶¹ Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías.

De acuerdo con las definiciones anteriores (...), un proceso de responsabilidad fiscal se realiza como consecuencia de los sistemas de control fiscal por parte de las contralorías, por solicitudes presentadas por parte de las entidades vigiladas, o por cualquier persona u organización ciudadana, o simplemente de oficio.

Aunque un proceso de responsabilidad fiscal es diferente de un proceso judicial, el reconocimiento o no de una provisión por dicho proceso se realizará en forma similar a la realizada para un proceso judicial en contra de la entidad, (...)

En caso de que la probabilidad de éxito en el proceso de responsabilidad fiscal sea muy baja ¿Cómo se incorporaría el resultado de este proceso en los estados financieros (...)? ¿Cómo se vería afectado el balance general y los estados de resultados? (...)

De conformidad con las NIIF, si la posibilidad que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación es baja, entonces no se reconocerá como un pasivo por provisión; y se revelará a menos que se trate de valores inmateriales o su eventual salida de recursos para liquidarla no sea remota.

¿Cómo se incorpora en los estados financieros el pasivo pensional (...)?

De acuerdo con las NIIF, la NIC 19 Beneficios a los empleados¹⁶², el pasivo pensional es tratado como un beneficio posempleo por planes de beneficios definidos, y se encuentran en los párrafos 26 al 49, y 55 al 152.

El párrafo 57 de la NIC 19, establece unos pasos para la contabilización, por parte de la entidad que otorga los beneficios a los empleados, y corresponde con:

“(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores. Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente y a los anteriores (...), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las

¹⁶² La NIC 19 y las demás NIIF, se encuentran incorporadas en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.



variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (...).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (...).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (...) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (...).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (...);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (...).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (...);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

(i) las ganancias y pérdidas actuariales (...);

(ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (...); y

(iii) los cambios en el efecto del techo del activo (...), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto. Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado”.

¿La empresa estaría incurso en una causal de disolución? En caso de ser negativa la Respuesta ¿entonces qué efecto tendría?

Si con el reconocimiento de un proceso judicial o de responsabilidad fiscal en contra de la entidad, la entidad incurre en pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito, estaría incurso en una de las causales de disolución para las sociedades anónimas.

De acuerdo con lo anterior el concepto 34938 emitido por la Superintendencia de Sociedades en mayo 25 de 2012, estableció lo siguiente:

“Para comenzar es preciso señalar que los estados financieros de una sociedad, determinan la capacidad

económica y el valor residual del patrimonio, después de deducir todos sus pasivos, incluyendo los acumulados.

De manera que cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del 50%, la sociedad queda incurso en causal de disolución y consecuente liquidación, sobre el particular el Artículo 457 del Código de Comercio señala como causales de disolución en la Sociedad Anónima. La sociedad anónima se disolverá:

2) Cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del 50% del capital suscrito”

De manera que advertida la situación, corresponde en primer orden a los administradores convocar al máximo órgano social con el objeto de informar dicha situación financiera, de no hacerlo se hará solidariamente responsables por los perjuicios que se causen, a la sociedad a los accionistas y a terceros, el anterior señalamiento tiene fundamento en el Artículo 458 del citado Estatuto Mercantil, el cual determina:

“Cuando se verifiquen las pérdidas indicadas en el ordinal segundo del artículo anterior, los administradores se abstendrán de iniciar nuevas operaciones y convocarán inmediatamente a la asamblea general, para informarla completa y documentadamente de dicha situación.

La infracción de este precepto hará solidariamente responsables a los administradores de los perjuicios que causen a los accionistas y a terceros por las operaciones celebradas con posterioridad a la fecha en que se verifiquen o constaten las pérdidas indicadas”

Informado el máximo órgano social, éste podrá tomar u ordenar las medidas conducentes al restablecimiento del patrimonio, medidas que de conformidad con el artículo 24 de la Ley 1429 de 2010, deben tomarse dentro de los 18 meses siguientes a la ocurrencia de la causal.

De manera que la asamblea de conformidad con lo dispuesto en el artículo 459 del Código de Comercio, podrá para enervar la causal:

- Reducirse al capital suscrito.
- Vender bienes sociales valorizados
- Emitir acciones suscritas.

Si las medidas señaladas no se adoptan, procederá la asamblea a declarar disuelta la sociedad para que se liquide, si el máximo órgano social no designa un liquidador, el artículo 24 de la Ley 1429 de 2010, faculta a la Superintendencia de Sociedades, para que a petición de cualquier socio, lo designe de manera inmediata, (...)



Propiedad Horizontal – anticipos

Concepto	Pregunta
2018-1000	<p><i>Soy integrante del consejo de administración, se contrató una empresa para hacer un estudio por unas obras civiles de mantenimiento por valor de \$18.000.000 le pagaron el 50% de anticipo es decir que se le debe \$9.000.000, esto fue en el año 2016. Según el presidente del consejo, esta empresa incumplió porque no hizo bien el estudio, contrató otro arquitecto para que lo terminara y no le pagó el saldo ni finiquitó el contrato. Ahora el mismo presidente del consejo ordenó a la contadora que los \$9.000.000 que están en cuentas por pagar los traslade a reserva patrimonial.</i></p> <p><i>Mi pregunta es, ¿se puede hacer ese cambio de cuentas y en qué se afecta la contabilidad?”</i></p>

Respuesta

(...) En relación con el tema de su pregunta sobre la contabilización del anticipo otorgado por la copropiedad para el estudio de obras civiles de mantenimiento, la causación o devengo del gasto, y el posterior traslado del saldo de cuentas por pagar a las reservas de la copropiedad, le informamos que todos los cambios patrimoniales derivados de transacciones y otros eventos y sucesos que afectan a la copropiedad, deben ser reconocidos como ingresos y gastos en el estado de resultados, salvo que se trate de contribuciones o distribuciones a los propietarios de la entidad.

A continuación, encontrará el detalle de la forma en que debió contabilizarse el anticipo y su posterior amortización como gasto contra el estado de resultados:

Desembolso del anticipo

Descripción	Db.	Cr.	Cuenta de
Anticipo estudio obras civiles y de mantenimiento	\$9.000.000		Activo
Disponible – Bancos		\$9.000.000	Activo

Amortización del anticipo, sobre la base del grado de avance de la obra

Descripción	Db.	Cr.	Cuenta de
Gastos – obras civiles y de mantenimiento	\$xxxxx*		PyG
Anticipo estudio obras civiles y de		\$xxxxx*	Activo

mantenimiento			
---------------	--	--	--

* En el caso en que los servicios no hayan sido prestados o ellos no estuvieran conforme a los términos contractuales, se entendería que no es posible amortizar el anticipo que fue entregado por la copropiedad, y en consecuencia se mantendría en los activos el importe del anticipo entregado al contratista original.

Si posteriormente los servicios fueron prestados por otra persona, en una relación contractual entre el contratista original y un nuevo arquitecto, será necesario aclarar qué tipo de responsabilidad asume la copropiedad en relación con este contrato, y si ello puede entenderse como una forma de cumplimiento de las obligaciones que le correspondían al contratista original.

Si este fuera el caso, y se concluyera que las obligaciones del contratista original fueron cumplidas, la copropiedad podría amortizar el anticipo y causar el saldo pendiente de pago del contrato original. Los registros contables serían:

Amortización del anticipo, sobre la base del grado de avance de la obra

Descripción	Db.	Cr.	Cuenta de
Gastos – obras civiles y de mantenimiento*	\$9.000.000		PyG
Anticipo estudio obras civiles y de mantenimiento		\$9.000.000	Activo

**Causación del saldo pendiente de pago del contrato original**

Descripción	Db.	Cr.	Cuenta de
Gastos – obras civiles y de mantenimiento*	\$9.000.000		PyG
Cuentas por pagar		\$9.000.000	Activo

Cancelación del saldo del contrato, pendiente de pago

Descripción	Db.	Cr.	Cuenta de
Cuentas por pagar	\$9.000.000		PyG
Disponible – Bancos		\$9.000.000	Activo

En relación con el pago del saldo pendiente del contrato, antes de efectuar el pago, es de fundamental importancia que la copropiedad determine las posibles obligaciones que la copropiedad asumió con el arquitecto que finalmente realiza el estudio de obras civiles y de mantenimiento, y para ello será necesario que la copropiedad analice y determine los derechos y obligaciones que se derivan de los contratos, tanto el contrato original como el subcontrato que

el arquitecto suscribe con el contratista original.

De no hacerlo, la copropiedad podría dejar de reconocer en sus estados financieros responsabilidades frente al arquitecto que finalmente prestó los servicios.

En conclusión, no es posible dar de baja el saldo de cuentas por pagar contra la cuenta de reservas en el patrimonio, por cuanto no se trata de una transacción con los copropietarios, adicionalmente, efectuar este registro podría afectar la pertinencia y confiabilidad de la información financiera de la copropiedad, como consecuencia del no reconocimiento de activos y pasivos de la copropiedad.

Adicionalmente, le recomendamos revisar lo establecido en el marco de información financiera aplicado por la copropiedad en relación con las correcciones de errores, y aplicar estos requerimientos si ello resulta pertinente para la transacción referida en su consulta.

Tratándose de una entidad del Grupo 3 los errores de períodos anteriores se reconocen con un nuevo asiento en el período en el cual se advirtieron, pero tratándose de una entidad clasificada en los Grupos 1 o 2, las normas requieren que el ajuste se efectúe de forma retroactiva. (...)



Propiedad horizontal - aprobación de estados financieros por administrador y contador

Concepto	Pregunta
2018-0975	<p>“1. ¿Qué implicaciones o consecuencias tiene para una persona jurídica (copropiedad horizontal), el que su Asamblea de Propietarios no apruebe en definitiva los estados financieros de 2017?</p> <p>2. ¿Tiene atribuciones el Contador Público para modificar por iniciativa propia, valores y la presentación de rubros de unos estados financieros que fueron aprobados con anterioridad en Asamblea Ordinaria, y de un período que no actuó como Contador? De esas modificaciones no tuvo conocimiento previo ninguna autoridad administrativa de la Copropiedad, menos la Asamblea”</p>

Respuesta

(...) ¿Qué implicaciones o consecuencias tiene para una persona jurídica (copropiedad horizontal), el que su Asamblea de Propietarios no apruebe en definitiva los estados financieros de 2017?

Si los estados financieros no fueron aprobados por la Asamblea de copropietarios, esto generaría efectos frente a los terceros que utilizan dicha información para tomar decisiones sobre asignación de recursos a la entidad, y por ello al no impartirse la aprobación de los estados financieros, si ellos ya fueron puestos a disposición de terceros, sería necesario que se informará a ellos que no confíen en dichos estados financieros, explicando las razones por las cuales no se impartió tal aprobación.

También, se generarían responsabilidad frente a la administración de la copropiedad, responsable de dichos estados, y el contador público o Revisor Fiscal, que los certifica o dictamina. Al respecto el numeral 2, del Art. 38, de la ley 675 de 2001, establece lo siguiente:

“Artículo 38. Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes:

(...) 2. Aprobar o improbar los estados financieros y el presupuesto anual de ingresos y gastos que deberán someter a su consideración el Consejo Administrativo y el Administrador”

Por lo anterior, fundamentados en las normas antes citadas, si la Asamblea de copropietarios decide no aprobar los estados financieros, por la existencia de un error material, el incumplimiento del marco de información financiera u otras

circunstancias, después de que dichos estados financieros hayan sido corregidos por la administración de la copropiedad, se debería convocar a una nueva asamblea, ordinaria o extraordinaria, para impartir su aprobación.

La no aprobación de dichos estados, también representaría un cuestionamiento para el trabajo realizado por el consejo de administración, la administración de la copropiedad, el contador y el Revisor Fiscal, en relación con la preparación y presentación, certificación y dictamen de dichos estados.

En este caso, la administración es la responsable de dichos estados, el contador actúa para apoyar el trabajo de la administración y da fe pública, y el Revisor Fiscal emite una opinión sobre las afirmaciones implícitas y explícitas de los estados financieros, conforme a un marco de información financiera.

¿Tiene atribuciones el Contador Público para modificar, por iniciativa propia valores y la presentación de rubros de unos estados financieros que fueron aprobados con anterioridad en Asamblea Ordinaria, y de un período que no actuó como Contador? (...)

Como se indicó antes el responsable de los estados financieros es la administración de la copropiedad, y por lo tanto las actuaciones de un contador público no pueden entenderse como acciones aisladas sin conocimiento de la administración.

Los marcos de información financiera establecen directrices para las correcciones de errores de períodos anteriores, por ejemplo, tratándose del



grupo 3 se establece que los errores se corrigen con un nuevo asiento en el período en el cual se advirtiere, salvo que dichos estados financieros no hayan sido aprobados por la Asamblea y se requiera corregir el error afectando las cuentas de balance y resultados de un período anterior.

Por lo tanto, deberá tenerse en cuenta que al Certificar los estados financieros por parte de la Administración de la Copropiedad y el Contador Público, o al dictaminar los estados financieros, por parte del Revisor Fiscal, si esto procede, es de alta importancia el cumplimiento de los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación descritos en el marco técnico aplicado por la entidad.

Los estados financieros comunican a terceros información que es útil para sus decisiones, y si

estos principios no han sido aplicados adecuadamente, podrían inducir a errores en las decisiones de los usuarios, y a las responsabilidades legales que de ellos se derivan.

También es de alta relevancia que los Contadores Públicos tengan en cuenta lo establecido (...) en el Art. 57 de esta Ley que indica que ningún Contador Público podrá dictaminar o conceptuar sobre actos ejecutados o certificados por otro Contador Público que perjudique su integridad moral o capacidad profesional, sin antes haber solicitado por escrito las debidas explicaciones y aclaraciones de quienes haya actuado en principio. (...)



Propiedad horizontal - ascensor

Concepto	Pregunta
2018-0113	<p>(...) <i>Un centro comercial decide renovar el ascensor, para ello va a hacer todo el proceso de compra y de instalación del mismo, mi inquietud radica en ¿cuál debe ser el reconocimiento a este ascensor bajo el entendido que el ascensor anterior no hacía parte de los activos fijos y que se van a utilizar los recursos de la asignación permanente?</i></p> <p><i>En mi opinión y de acuerdo con la definición de activo que es un recurso controlado por la propiedad horizontal y viene de un suceso anterior que sería la existencia del centro comercial, (este ascensor hace parte de un bien esencial común de la propiedad horizontal) ¿Puedo llevarlo como activo fijo y activarse en el momento de puesta en uso?</i></p> <p><i>Este ascensor se compró con recursos de las asignaciones permanentes, ahora esas asignaciones se afectarían con la depreciación del bien, por lo que tocaría dejarlo clasificado en el patrimonio y restringido, para irse agotando en la medida que se reconoce la depreciación.</i></p> <p><i>¿En las políticas contables obligatoriamente debe existir una vida residual?, de no existir valor residual como se soporta contablemente.</i></p>

Respuesta

(...) ¿Cuál debe ser el reconocimiento a este ascensor bajo el entendido que el ascensor anterior no hacía parte de los activos fijos y que se van a utilizar los recursos de la asignación permanente; puedo llevarlo como activo fijo y activarse en el momento de puesta en uso?

La Orientación Técnica No 15, Propiedad horizontal, en la página 13, define la administración de una propiedad horizontal, como lo siguiente:

“La administración es el conjunto de actividades orientadas al cuidado y manejo de los bienes de los copropietarios; es ejercida por la entidad sin ánimo de lucro que nace como consecuencia de la figura de propiedad común sobre un inmueble, sujeto al régimen de propiedad horizontal.

La administración de los bienes comunes y de propiedad de la copropiedad recae sobre el administrador...”

Teniendo en cuenta lo anterior, una cosa son los activos y pasivos de la administradora de la propiedad horizontal, y otra cosa son los activos y pasivos correspondientes a los copropietarios de la propiedad horizontal; de acuerdo con lo anterior, los estados financieros de la administradora de la propiedad horizontal no deben contener los activos correspondientes a

los bienes de uso común, los cuales se encuentran en cabeza de cada uno de los copropietarios, y es responsabilidad de la administración su conservación, preservación y control.

Los ascensores se consideran bienes comunes esenciales, por ende, no hacen parte de la propiedad, planta y equipo de la copropiedad. Su reconocimiento en los estados financieros se registra como un gasto del período; como lo establece la Orientación Técnica No. 15 Apartado “Bienes Comunes” (...)

Orientación Técnica No. 15 Apartado Bienes Comunes

“Los bienes comunes esenciales son aquellos bienes que son indispensables para la existencia, estabilidad, conservación y seguridad del edificio o conjunto, así como los imprescindibles para el uso y disfrute de los bienes de dominio particular.

Los demás bienes que no cumplen los requisitos de los bienes comunes esenciales se considerarán como bienes comunes no esenciales.

Se reputan como bienes comunes esenciales, el terreno sobre o bajo el cual existan construcciones o instalaciones de servicios públicos básicos, los cimientos, la estructura, las circulaciones indispensables para aprovechamiento de bienes privados, las instalaciones generales de servicios



*públicos, las fachadas y los techos o losas que sirven de cubiertas a cualquier nivel*¹⁶³.

Los bienes comunes esenciales no serán reconocidos en los estados financieros de la copropiedad". (...).

¿En las políticas contables obligatoriamente debe existir una vida residual, de no existir valor residual cómo se soporta contablemente?

Si la pregunta se refiere al ascensor, del punto anterior, al no tratarse de un elemento de propiedad, planta y equipo, no existiría tampoco el uso del valor residual, sin embargo la Respuesta se realizará de forma independiente a la pregunta anterior.

El párrafo 6 de la NIC 16, define valor residual, como

"El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su

disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil".

Las Normas de Contabilidad e Información Financiera establecidas como NIIF plenas, NIIF para las PYMES, o la NIF para microempresas, no establecen expresamente la obligatoriedad de asignar un valor residual a los activos depreciables o amortizables, siempre que se considere que el activo depreciable (propiedad, planta y equipo, intangibles, bienes recibidos en arrendamiento financiero) no tendrá un valor significativo al final de su vida útil.

En conclusión, asignar el valor residual a un activo depreciable o amortizable, corresponde a uno de los juicios profesionales que debe ser evaluado por el elaborador de la información financiera al momento de establecer sus estimaciones contables. (...)

¹⁶³ Ver definiciones de los bienes comunes esenciales y no esenciales en el Art. 3º de la Ley 675 de 2001.



Propiedad horizontal - cartera

Concepto	Pregunta
2018-0269	<p><i>“(...) la Asamblea de copropietarios se reúne en el primer trimestre de cada año, con el fin de debatir y aprobar o desaprobado los estados financieros y el presupuesto del periodo que se cierra a 31 de diciembre del año anterior. Sin embargo, el Revisor Fiscal en su argumentación dentro de la Respuesta que da, indica que como la Ley 675 de 2001 no dice que sea obligatorio el estado de cartera a 31 de diciembre, entonces estaría bien adjuntar a la convocatoria el estado de cartera a cualquier fecha posterior (de una vigencia posterior), siendo que la discusión debe darse y particularmente para la cartera morosa, en los movimientos contables del año recientemente cerrado contablemente. Quisiera pedirle su concepto al respecto.</i></p> <p><i>(...) no entiendo la razón que aparezcan saldos de cartera mayores a 90 días, cuando la cartera a 30 días y a 60 días están en ceros. La razón que tengo para tal inquietud es que los abonos deben darse sobre la cartera más antigua y no a criterios subjetivos de la Administración. (...)”</i></p>

Respuesta

(...) Deudores morosos:

De acuerdo con lo establecido en la Ley 675 de 2001, la administración debe poner en conocimiento y para efecto de aprobación los estados financieros como mínimo al cierre del periodo contable. Por lo anterior, como parte integral de ellos, deberán presentarse las revelaciones pertinentes.

En este mismo orden de ideas, en cuanto a los deudores morosos al cierre de cada período, una copropiedad debe evaluar las contingencias de pérdida (deterioro) de sus cuentas por cobrar, las cuales se derivan del no pago de las cuotas ordinarias o extraordinarias, de las multas y sanciones, de los intereses de mora y de otras deudas de los copropietarios, residentes, arrendatarios o terceros con la copropiedad. (...)

Convocatoria de la asamblea de copropietarios.

El Artículo 39 de la Ley 675 de 2001, acerca de las reuniones, establece:

“La Asamblea General se reunirá ordinariamente por lo menos una vez al año, en la fecha señalada en el reglamento de propiedad horizontal y, en silencio de este, dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento de cada período presupuestal; con el fin de examinar la situación general de la persona jurídica, efectuar los nombramientos cuya elección le corresponda, considerar y aprobar las cuentas del

último ejercicio y presupuesto para el siguiente año. La convocatoria la efectuará el administrador, con una antelación no inferior a quince (15) días calendario.

Se reunirá en forma extraordinaria cuando las necesidades imprevistas o urgentes del edificio o conjunto así lo ameriten, por convocatoria del administrador, del consejo de administración, del Revisor Fiscal o de un número plural de propietarios de bienes privados que representen por lo menos, la quinta parte de los coeficientes de copropiedad.

Parágrafo 1. Toda convocatoria se hará mediante comunicación enviada a cada uno de los propietarios de los bienes de dominio particular del edificio o conjunto, a la última dirección registrada por los mismos. Tratándose de asamblea extraordinaria, reuniones no presenciales y de decisiones por comunicación escrita, en el aviso se insertará el orden del día y en la misma no se podrán tomar decisiones sobre temas no previstos en este.”

Así las cosas, es preciso aclarar que este Consejo no es competente para definir la legalidad de procedimientos y actuaciones de este tipo.

No obstante, lo anterior, de acuerdo con lo normado, la Asamblea deberá realizarse dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento de cada período presupuestal, es decir, si el cierre del periodo es el 31 de diciembre, deberá realizarse la asamblea máximo el día 30 de marzo del siguiente año. (...)



Propiedad horizontal - cartera morosa y cheques girados no entregados

Concepto	Pregunta
2018-0752	<p><i>“(…) Conocemos balances de propiedades horizontales donde se presentan en el activo corriente, sumas significativas (…) por concepto de cuotas de administración en mora desde hace varios lustros y en procesos ejecutivos, donde los bienes que han dado lugar a las deudas y siguen incrementándola, han sido embargados por terceros y solo existe a favor de la copropiedad un posible y remoto recaudo, de presentarse remanentes en el remate o por quien de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 de la ley 675 tenga la obligación de asumir el monto de estas acreencias.</i></p> <p><i>(…) cuál es el procedimiento que debe aplicarse, de existir situaciones como las comentadas en el párrafo anterior, toda vez que conforme a los aplicativos que se divulgan sobre el diligenciamiento de las declaraciones de renta, “no se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas o por los socios para con la sociedad o viceversa”</i></p> <p><i>Hay otro instructivo de carácter tributario relacionado con el registro contable del valor de los cheques girados y no cobrados, por no haber sido entregados a los beneficiarios, por lo que son parte de la conciliación del auxiliar contable y el extracto del depósito bancario. Si la ubicación de estos cheques girados por la Empresa, para cubrir obligaciones a su cargo, por lo que los pasivos que ellos representan dejan de existir, no deja de inquietar que la instrucción sea clasificarlos “en el pasivo como cuentas por pagar”, cuando la causal de no cobro, sea no haber sido entregado, lo cual no fácil de comprobar en procesos delictivos.”</i></p>

Respuesta

(…) En lo referente a las cuotas de administración en mora, en la página 37 de la orientación técnica No. 15 – Copropiedades de Uso Residencial o Mixto, emitida por este Consejo, se establecen directrices entorno al tratamiento contable de las cuotas vencidas por cobrar, incluidas las referencias sobre la forma de reconocer el deterioro de estas partidas.

En relación con los cheques girados no entregados, que permanecen largos periodos de tiempo en la copropiedad, lo más pertinente es establecer una política administrativa y de control interno para que dichos títulos sean anulados, así como para revertir los registros contables que originaron la expedición del cheque.

De no hacerlo, podría afectarse de manera importante la información financiera presentada por la copropiedad, por cuanto se eliminan obligaciones de la copropiedad que no han sido efectivamente canceladas.

También se incrementan las partidas conciliatorias y se afecta la razonabilidad de los saldos en Bancos.

Un escenario distinto puede surgir cuando el giro del cheque no genera ningún registro contable para cancelar la obligación; en este caso será necesario establecer un control detallado de los cheques girados no entregados y establecer las medidas de control interno a que haya lugar, dada los riesgos que de su manejo y custodia podrían derivarse.

Lo anteriormente mencionado se relaciona con lo establecido en el numeral 11.36 del Anexo N° 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, que establece:

“Baja en cuentas de un pasivo financiero 11.36 Una entidad solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) cuando se haya extinguido esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.” (…)



Propiedad horizontal - contabilidad

Concepto	Pregunta
2018-0611	<p><i>“En atención al oficio CTCP-10-00723-2018 que resuelve la consulta No. de radicación 2018-484; atentamente solicito se sirva informarme si el concepto 2014-0132 (adjunto), pierde vigencia.</i></p> <p><i>Atentamente le solicito se sirva aclarar lo siguiente: Existe algún impedimento cuando:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>• Personas naturales nombradas como administradores – representante legal de un conjunto y su esposo o familiar contador público llevan la contabilidad?</i> <i>• Las personas jurídicas que son administradores llevan la contabilidad de los conjuntos. La persona jurídica designa un administrador delegado y un contador público para llevar la contabilidad. Son personas naturales diferentes.”</i>

Respuesta

(...) En el concepto 2014-0132 se consultaba sobre si el administrador podría llevar la contabilidad del conjunto residencial o si ella debía elaborarse por otro contador público.

En dicha consulta no se efectuaba ninguna referencia a si el administrador-contador podría firmar los estados financieros en ambas calidades.

En el concepto 2014-0361 el CTCP indicó que por razones de control interno no era conveniente que las funciones de administración y registro estuvieran en cabeza de la misma persona, puesto que esto generaba una concentración de funciones que podría generar riesgos para la copropiedad, al margen de que ello fuera legalmente viable. En el concepto 2015-0863 se reiteró lo indicado en el concepto 2014-0361.

En el concepto 2017-0943 se indicó que cuando el Administrador de una copropiedad desempeña simultáneamente el cargo de Contador, los estados financieros suscritos por este no cumplirían los requisitos de certificación establecidos en las normas legales, y por lo tanto ellos no podrían ser considerados como Estados Financieros Certificados, ni producirían los efectos legales que de ellos se derivan.

En el concepto 2018-0484, el CTCP indicó:

“En el evento en que un Contador Público-Administrador suscribiera los estados financieros actuando en estas dos calidades, esto representaría un incumplimiento de lo establecido en las normas profesionales y una violación del código de ética.”

Por lo anterior, no observamos ninguna contradicción en las Respuestas dadas por el CTCP a las consultas recibidas, por cuanto ellas se refieren a asuntos distintos; en una se pregunta si el administrador puede llevar la contabilidad del conjunto, y en las demás se hace referencia a si el Administrador-Contador puede firmar los estados financieros en ambas calidades, dado que el Administrador – Contador no podría firmar en las dos calidades

En conclusión, se reitera la posición expresada en la consulta 2018-0484, en el sentido que no es adecuado que el Administrador-Contador firme en sus dos calidades, dado que sería simultáneamente responsable de los estados financieros, y daría fe pública sobre información financiera que el mismo ha preparado y de la cual es responsable.

Respecto al interrogante de que las personas naturales nombradas como administradores – representante legal de un conjunto y su esposo o familiar contador público llevan la contabilidad, es importante resaltar que las inhabilidades deben ser expresas, por tanto, no se presenta inhabilidad alguna, sin embargo, el Contador Público deberá validar el código de ética compilado en el Decreto 302 de 2015, el cual proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel



aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un contador público dependiente).

Respecto a las personas jurídicas que son administradores y llevan la contabilidad de los conjuntos, en cuyo caso la persona jurídica designa un administrador delegado y un contador público para llevar la contabilidad, es importante mencionar que la persona jurídica debe designar a una persona natural para que ejerza la función de Contador Público quién tendrá la responsabilidad personal de certificar los estados financieros de la Entidad. (...)



Propiedad horizontal – contabilización del fondo de imprevistos

Concepto	Pregunta
2018-0091	<p>(...) en casi todas las copropiedades se está contabilizando mensualmente una doceava parte al gasto como fondo de imprevistos y un crédito al patrimonio subcuenta (fondo de imprevistos), (...).</p> <p><i>El pasado mes de Noviembre de 2017 hubo cambio de contador en un conjunto y el colega reversó lo que se había contabilizado en el gasto como fondo de imprevistos y en el patrimonio y argumenta que de acuerdo con las NIF dicho registro no se permite hacer cada mes, sino una vez al año, después que la asamblea general ordinaria de propietarios lo haya aprobado. (...)</i></p> <p><i>Personalmente no estoy de acuerdo con ese criterio, porque ese fondo de imprevistos fue aprobado en la asamblea general ordinaria de propietarios realizada en el mes de Marzo de 2017 y en el presupuesto ya estaba establecido el valor del gasto que se iba a constituir como fondo de imprevistos para el año 2017.</i></p> <p>(...) ¿qué norma se estaría infringiendo si se contabiliza cada mes el gasto del fondo de imprevistos y se afecta el patrimonio (subcuenta fondo de imprevistos)? (...)</p>

Respuesta

(...) Respecto del fondo de imprevistos, es importante recordarle que una cosa es la contabilidad para propósitos de información financiera y otra es la información presupuestal con fines administrativos y de control.

La información financiera debe cumplir las características cualitativas descritas en el marco de información financiera aplicable a la copropiedad.

El CTCP considera que las políticas contables y procedimientos establecidos en la Orientación Técnica No 15, dará lugar a información financiera relevante y fiable por parte de una copropiedad de uso residencial o mixto, sin embargo si la administración de la copropiedad considera lo contrario, deberá revelarlo en la notas a la información financiera presentada, describiendo las razones por las cuales considera que la política contable adoptada por la copropiedad presenta información más fiable y relevante que la descrita en la orientación técnica No 15.

En relación con los recursos del fondo de imprevistos que no son recuperados y que figuran como cuentas por cobrar a copropietarios con cuotas vencidas, es importante anotar que

independientemente del pago por estos conceptos, la causación del ingreso si debe ser reconocida en el estado de resultados; por tal razón, si los recursos del fondo de imprevistos no son utilizados durante el período el importe de la reserva constituida a partir de los excedentes del período, debería ser igual a la suma del importe de efectivo restringido del fondo de imprevistos y el saldo de las cuentas por cobrar que corresponden a saldos pendientes de cobro del fondo de imprevistos.

Ahora bien, si los recursos recibidos distintos de los del fondo de imprevistos, no son suficientes para cubrir los costos y gastos del período, y parte de los recursos recaudados para el fondo de imprevistos son utilizados para cubrir el déficit del período, entonces no se generaría ningún excedente y sería necesario que la Asamblea estableciera un procedimiento para formalizar el uso de estos fondos en el cubrimiento del déficit respectivo.

No sería posible constituir una reserva con destinación específica incrementando el déficit del período, dado que esta se entiende que se realiza cuando existan excedentes en el período.
(...)



Propiedad horizontal – convocatoria asambleas extraordinarias

Concepto	Pregunta
2018-1091	<p><i>(...) En la reunión de la Asamblea General Extraordinaria (...) el Revisor Fiscal declara que existe Quorum decisorio con un 50.39% luego manifiesta que a pesar de no cumplir con los requisitos legales la Asamblea es el máximo órgano para decidir si se aprueba el cambio del Orden del día (...) ¿Si el reglamento de Propiedad Horizontal establece que sólo tendrá derecho a voto por cada una de las unidades y no se anota nada sobre otorgar poder, es válido que el Revisor Fiscal, asegure ante la Asamblea que se pueden tener dos o más poderes?</i></p> <p><i>¿El quorum debe ser la mitad más uno (51%) o solo superior al 50%? ¿El Revisor Fiscal puede cambiar a mutuo propio el Orden del Día induciendo los asistentes a que es norma porque la Asamblea es el órgano mayor?</i></p> <p><i>¿puede el Revisor Fiscal manifestar que existen algunos conflictos de intereses entre el Presidente del Consejo de Administración y el Administrador sin que los enuncia ni permita a los afectados a presentar sus argumentos?</i></p> <p><i>(...) ¿puede un Revisor Fiscal prohibir la libertad de la palabra del actual administrador porque no está de acuerdo con la decisión de cambio del mismo por parte del consejo de administración? (...)</i></p> <p><i>Al finalizar la asamblea el Revisor Fiscal recolecta firmas de los asistentes mostrándoles el estado de situación financiera a unas personas elegidas al azar, sin hacer entrega de los mismos ¿Puede un Revisor Fiscal hacer estas actuaciones?</i></p> <p><i>Otros asuntos anteriores actuales</i></p> <p><i>El Dictamen del Revisor Fiscal en la presentación de los Estados Financieros con corte al 31 de diciembre de 2017 expresa que las cifras se reflejan conforme a los Libros Oficiales de la Entidad Preguntamos ¿Qué pasa frente a este dictamen si a la fecha no existe libros de contabilidad ni de actas (Asamblea y Consejo de administración) debidamente registrados ante las entidades de control?</i></p> <p><i>¿Son válidos los estados financieros presentados y aprobados por la Asamblea? ¿Son válidas las decisiones tomadas en desarrollo de las reuniones de Asambleas Ordinarias y o Extraordinarias?</i></p> <p><i>¿En el proceso de control y seguimiento de las operaciones y actividades del Conjunto el Revisor Fiscal debe verificar o no la existencia de los contratos y sus respectivas garantías, cumplimiento de normas fiscales, contractuales y civiles? Ya que durante un año de gestión no ha existido un informe al respecto por más que el consejo le ha pedido se manifieste ante todo lo correspondiente lo correspondiente a la administración del conjunto PH.</i></p> <p><i>¿Es procedente o no que el Consejo de Administración solicite un informe mensual de los hallazgos o evidencia del cumplimiento de las normas legales en el proceso de las actividades contables operativas y financieras de la copropiedad?</i></p>

Respuesta

(...) ¿ es válida esta convocatoria (a reunión extraordinaria de copropietarios)? ¿Cumple con los requisitos de ley?

¿El Revisor Fiscal puede cambiar a motu propio el Orden del Día induciendo los

asistentes a que es norma porque la Asamblea es el órgano mayor?

De acuerdo con el artículo 39 de la Ley 675 de 2001, el Revisor Fiscal puede citar a reunión extraordinaria de asamblea, mediante



comunicación escrita enviada a cada uno de los propietarios de los bienes de dominio particular del edificio o conjunto, a la última dirección registrada por los mismos, y en la comunicación escrita se insertará el orden del día y en la misma no se podrán tomar decisiones sobre temas no previstos en este.

Respecto de lo anterior, el artículo 39 de la Ley 675 de 2001 menciona lo siguiente:

“Artículo 39. Reuniones. La Asamblea General se reunirá ordinariamente por lo menos una vez al año, en la fecha señalada en el reglamento de propiedad horizontal y, en silencio de este, dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento de cada período presupuestal; con el fin de examinar la situación general de la persona jurídica, efectuar los nombramientos cuya elección le corresponda, considerar y aprobar las cuentas del último ejercicio y presupuesto para el siguiente año. La convocatoria la efectuará el administrador, con una antelación no inferior a quince (15) días calendario.

Se reunirá en forma extraordinaria cuando las necesidades imprevistas o urgentes del edificio o conjunto así lo ameriten, por convocatoria del administrador, del consejo de administración, del Revisor Fiscal o de un número plural de propietarios de bienes privados que representen por lo menos, la quinta parte de los coeficientes de copropiedad.

Parágrafo 1. Toda convocatoria se hará mediante comunicación enviada a cada uno de los propietarios de los bienes de dominio particular del edificio o conjunto, a la última dirección registrada por los mismos. Tratándose de asamblea extraordinaria, reuniones no presenciales y de decisiones por comunicación escrita, en el aviso se insertará el orden del día y en la misma no se podrán tomar decisiones sobre temas no previstos en este”. (Subrayado por fuera del texto)

¿El quorum debe ser la mitad más uno (51%) o solo superior al 50%?

De acuerdo con el artículo 45 de la Ley 675 de 2001, la asamblea general sesionará con un número plural de propietarios de unidades privadas que representen por lo menos, más de la mitad de los coeficientes de propiedad, y tomará decisiones con el voto favorable de la mitad más uno de los coeficientes de propiedad representados en la respectiva sesión.

A continuación, el artículo 45 de la Ley 675 de 2001:

“Artículo 45. Quórum y mayorías. Con excepción de los casos en que la ley o el reglamento de propiedad horizontal exijan un quórum o mayoría superior y de las reuniones de segunda convocatoria previstas en el Artículo 41, la asamblea general sesionará con un

número plural de propietarios de unidades privadas que representen por lo menos, más de la mitad de los coeficientes de propiedad, y tomará decisiones con el voto favorable de la mitad más uno de los coeficientes de propiedad representados en la respectiva sesión.”

(...)

¿La actuación del Revisor Fiscal cumple con las facultades establecidas?

¿Puede un revisor fiscal realizar estas actuaciones?

¿En el proceso de control y seguimiento de las operaciones y actividades del Conjunto el Revisor Fiscal debe verificar o no la existencia de los contratos y sus respectivas garantías, cumplimiento de normas fiscales, contractuales y civiles?

Las funciones del Revisor Fiscal están especificadas en el artículo 57 de la Ley 675 de 2001, el cual remite a la Ley 43 de 1990 y otras disposiciones. (...)

“Artículo 57. Funciones. Al Revisor Fiscal como encargado del control de las distintas operaciones de la persona jurídica, le corresponde ejercer las funciones previstas en la Ley 43 de 1990 o en las disposiciones que la modifiquen, adicionen o complementen, así como las previstas en la presente ley.

Artículo 207. Funciones del Revisor Fiscal:

(...).”

¿Qué pasa frente a este dictamen si a la fecha no existen libros de contabilidad ni de actas (Asamblea y Consejo de administración) debidamente registrados ante las entidades de control?

Actualmente los libros de contabilidad de la propiedad horizontal deben registrarse ante la administración de impuestos y aduanas nacionales (DIAN), respecto del libro de actas de copropietarios no está claro si deben registrarse ante algún ente de control y vigilancia.

Mediante respuesta al derecho de petición No 1-0000046589, la Cámara de Comercio de Bogotá, contesto lo siguiente:

“Se pregunta: A la Luz de lo dispuesto por el Artículo 17 del Decreto 19 de 2012, que modifica el numeral 7° del Artículo 28 del código de comercio, ¿Los libros de actas de asamblea y juntas de socios de propiedad horizontal son inscritos en la Cámara de Comercio?”

Razón de la decisión

“Las propiedades regidas por las leyes de propiedad horizontal están exceptuadas de registro ante las



cámaras de comercio por disposición del Artículo 3° del Decreto 427 de 1996, los libros de actas de Consejo de Administración, en principio, no son libros sujetos a la formalidad de registro en las cámaras de comercio, dado que la norma particular ya mencionada, no contiene disposición expresa que obligue a estas entidades a inscribir sus libros en las cámaras de comercio”.

Respecto de los libros de actas, y de registro de copropietarios, el Ministerio de Vivienda a través del derecho de petición No 4120-E1-12374 de febrero 9 de 2009, manifestó lo siguiente:

“6. ¿Hay alguna norma o principio que prescriba la creación de libros de actas para el consejo de administración y el comité de convivencia, tal vez bajo la responsabilidad del administrador?”

Si bien es cierto que no existe norma específica que regule la creación de un libro de actas para el consejo de administración y el comité de convivencia, los artículos 47, 51 y 58 de la Ley 675 de 2001, establecen la realización de actas para las actuaciones surtidas por la asamblea general, el consejo de administración y el comité de convivencia, por consiguiente, por simple organización deben llevarse los mismos, ya que es una obligación del administrador poner en conocimiento de los propietarios y residentes las actas de dichas instancias administrativas; las cuales deberán permanecer bajo la custodia del mismo, quien tiene a su cargo la conservación de los bienes de la PH, entre los que se encuentran los muebles como lo son dichas actas.

Aunado a lo anterior, el artículo 131 del Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, al respecto de los libros de actas manifiesta que:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los entes económicos pueden asentar en un solo libro las actas de todos sus órganos colegiados de dirección, administración y control. En tal caso debe distinguirse cada acta con el nombre del órgano y una numeración sucesiva y continua para cada uno de ellos.”.

¿Dónde se debe registrar el Libro de Registro de Propietarios y Residentes de las copropiedades domiciliadas en Bogotá?

De conformidad con lo establecido por el Artículo 51, numeral 2 de la Ley 675 de 2001, dichos libros de registro de propietarios y residentes de las copropiedades deben ser llevados

directamente por el administrador, o bajo su dependencia y responsabilidad.

¿Son válidos los estados financieros presentados y aprobados por la Asamblea?

¿Son válidas las decisiones tomadas en desarrollo de las reuniones de Asambleas Ordinarias y o Extraordinarias?

(...) el Artículo 43 de la Ley 675 de 2001, que expresa lo siguiente:

“Artículo 43. Decisiones por comunicación escrita. Serán válidas las decisiones de la asamblea general cuando, convocada la totalidad de propietarios de unidades privadas, los deliberantes, sus representantes o delegados debidamente acreditados, expresen el sentido de su voto frente a una o varias decisiones concretas, señalando de manera expresa el nombre del copropietario que emite la comunicación, el contenido de la misma y la fecha y hora en que se hace.

En este evento la mayoría respectiva se computará sobre el total de los coeficientes que integran el edificio o conjunto. Si los propietarios hubieren expresado su voto en documentos separados, estos deberán recibirse en un término máximo de un (1) mes, contado a partir del envío acreditado de la primera comunicación”

De otro lado, si algún copropietario considera que las decisiones tomadas en las reuniones ordinarias o extraordinarias no se ajustan a las prescripciones legales o al reglamento de la propiedad horizontal, este podrá impugnar las decisiones que se tomaron en la asamblea extraordinaria de propietarios, de acuerdo con el artículo 49 de la Ley 675 de 2001 (...).

“Artículo 49. Impugnación de decisiones. El administrador, el Revisor Fiscal y los propietarios de bienes privados, podrán impugnar las decisiones de la asamblea general de propietarios, cuando no se ajusten a las prescripciones legales o al reglamento de la propiedad horizontal”

¿Es procedente o no que el Consejo de Administración solicite un informe mensual de los hallazgos o evidencia del cumplimiento de las normas legales en el proceso de las actividades contables operativas y financieras de la copropiedad?

Los revisores fiscales presentan un informe anual a la Asamblea General de Copropietarios, por lo que de solicitar informes mensuales a la revisoría fiscal es un tema que debe estar pactado entre las partes al momento de la realización del contrato de revisoría fiscal. (...)



Propiedad horizontal – corrección de errores

Concepto	Pregunta
2018-0839	<p>(...) En la Asamblea General del día 13 de marzo de 2018 se presentaron los informes financieros del año 2017 los cuales son firmados por la señora Contadora (...) corresponde al Señor (...).</p> <p>Revisando los mismos informes correspondientes al año 2016 se encuentra la misma situación.</p> <p>Esta información ya está en poder de cada propietario, pero no se les ha informado este error.</p> <p>¿Como se debe corregir este error lo mismo que su presentación y errores de contabilidad como el pasivo por sobrante de cuota extraordinaria y las notas incompletas y no comparativas?</p>

Respuesta

(...) el artículo 3 de la Ley 43 de 1990, establece:

“Parágrafo 3. En todos los actos profesionales, la firma del Contador Público deberá ir acompañado del número de su tarjeta profesional.”

(...) en nuestra opinión la situación descrita dentro de la consulta, evidencia un error de forma el cual haría necesario la reimpresión de los estados financieros corrigiendo el número de tarjeta profesional del firmante como contador público de la copropiedad.

En caso de errores referentes a sobrantes por cuota de administración y notas incompletas, se deberá aplicación de lo enunciado en la sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*, y de manera específica:

“Correcciones de errores de periodos anteriores

10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

10.21 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo. (...)

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

10.23 Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:

(a) la naturaleza del error del periodo anterior;

(b) para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros;

(c) en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información; y (...).”

(...) la Entidad procederá a efectuar la corrección del error en el periodo en el cual se ha detectado, efectuando las revelaciones a que haya lugar y en caso de que el ajuste sea de importancia relativa (material) se deberá efectuar una reexpresión de los estados financieros. (...)



Propiedad horizontal - dación en pago

Concepto	Pregunta
2018-0143	<i>“solicito por favor su colaboración con esta situación, soy representante de un condominio y hay una deuda de personas que se va a recibir el lote en forma de pago, quiero saber cómo es el registro contable de este valor ya que se va a ingresar por valor de la deuda, luego lo van a vender por mayor valor, sobre ese valor tendría que pagar impuesto de renta aun siendo el condominio no declarante renta, y si se vuelve declarante quedaría ya como declarante o podría volver a ser no declarante, pues es un evento extraordinario no común en su objeto social, y si la diferencia se vuelve utilidad, debe pagar el 20% o debería ser sobre ganancia ocasional el 10%”</i>

Respuesta

(...) Una dación en pago corresponde con la acción de entregar un activo no financiero a cambio de saldar una deuda pendiente de pago.

De conformidad con lo anterior una dación de pago se asimila a la transacción que es denominada permuta de activos.

El párrafo 17.14 de las NIIF para las PYMES menciona lo siguiente:

“Un elemento de propiedades, planta y equipo puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado”.

De acuerdo con lo anterior, si la transacción que formaliza la dación en pago tiene carácter comercial, la entidad debe reconocer el activo recibido por su valor razonable.

Esto ocurre cuando el activo recibido (terreno) y el activo entregado (cuenta por cobrar) presentan flujos de efectivo sustancialmente diferentes, lo cual en opinión de este consejo ocurre en una dación en pago, porque en ella se intercambian activos con flujos sustancialmente diferentes, a cambio de saldar las deudas vencidas.

Ahora bien, cuando se cumplen los requisitos de baja en cuenta, esto es, además de la transferencia del control, la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios, el registro contable de dicha transacción puede

generar una diferencia al dar de baja la cuenta por cobrar y reconocer el terreno por su valor razonable, ya sea como inventario, propiedad, planta y equipo, activo mantenido para la venta o propiedad de inversión, según corresponda, que debe afectar el resultado del periodo.

De acuerdo con lo anterior pueden presentarse las siguientes situaciones:

Situación 1. La cuenta por cobrar se da de baja por su importe en libros (incluyendo intereses y deterioro de valor) por \$1.500, y el valor razonable del activo recibido (terreno) es de \$2.000,

Detalle	Db	Cr
Cuentas por cobrar		1.500
PPYE, PI, MpV o Inventarios	2.000	
Ganancia en permuta de activos ¹⁶⁴		500

Situación 2. La cuenta por cobrar se da de baja por su importe en libros (incluyendo intereses y deterioro de valor) por \$1.500, el valor razonable del activo recibido (terreno) es de \$1.000,

Detalle	Db	Cr
Cuentas por cobrar		1.500
PPYE, PI, MpV o Inventarios	1.000	
Pérdida en permuta de activos ¹⁶⁵	500	

Situación 3. La cuenta por cobrar se da de baja por su importe en libros (incluyendo intereses y deterioro de valor) por \$1.500, el valor razonable

¹⁶⁴ No se consideran los efectos en impuestos, ni otras obligaciones que se deriven de la negociación.

¹⁶⁵ No se consideran los efectos en impuestos, ni otras obligaciones que se deriven de la negociación.



del activo recibido (terreno) es de \$1.500,

Detalle	Db	Cr
Cuentas por cobrar		1.500
PPYE, PI, MpV o Inventarios	1.500	

Ahora bien, en el caso de que el valor razonable del activo recibido o del activo entregado, no puede ser medido de forma fiable, el reconocimiento inicial de la transacción correspondería al valor en libros del activo entregado (en este caso la cuenta por cobrar), de la siguiente manera:

Detalle	Db	Cr
Cuentas por cobrar		1.500
PPYE, PI, MpV o Inventarios	1.500	

En períodos posteriores al reconocimiento inicial, la entidad tendrá en cuenta los requisitos establecidos para los diferentes elementos de los estados financieros.

Por ejemplo, en el caso de que el elemento cumpla las condiciones para ser clasificado como un activo mantenido para la venta este debería ser contabilizados al menor entre el costo (valor razonable) y el valor razonable menos los costos de venta, si se trata como propiedad, planta y equipo se podría optar por el modelo del costo o el modelo de revaluación. (...)



Propiedad horizontal – descuentos por pronto pago

Concepto	Pregunta
2018-0899	<p><i>“Remito esta inquietud que se viene generando con el administrador de una propiedad horizontal donde ha manifestado no estar de acuerdo que el Contador tenga el siguiente tratamiento contable a los ingresos obtenidos mes a mes por pronto pago a una factura de la vigilancia.</i></p> <p><i>Como es un descuento por pronto pago que está condicionado a que se pague la factura en determinado periodo, la Contadora lo maneja como un ingreso no operacional y el gasto lo lleva por el valor total de la factura, dado que en la factura no se discrimina este descuento.</i></p> <p><i>Como llegó otro Contador dice que se debe aplicar es el valor razonable, entonces revierte lo que venía realizando el anterior contador y lleva el descuento condicionado como un menor valor del gasto.</i></p> <p><i>Ante lo anterior como Revisora Fiscal y para tener los argumentos válidos, remito esta inquietud a ustedes para que me indiquen cuál debería ser la correcta contabilización, teniendo en cuenta que es una propiedad horizontal residencial que le aplica Ley 675 de 2001 y está catalogada en el GRUPO 3 donde es aplicable el sistema de contabilidad simplificada por causación, y leyendo el Decreto 2420 de 2015, las propiedades horizontales se asemejan a PYMES por lo tanto la unidad de medida es el costo histórico y no valor de realización”.</i></p>

Respuesta

(...) En primer lugar debemos aclarar que la base de medición utilizada por una entidad del Grupo 3¹⁶⁶ es el costo histórico, y en ellas no es necesario utilizar el valor razonable como criterio de medición inicial o posterior de sus activos y/o pasivos financieros.

Por otra parte, si las cuentas por pagar y/o por cobrar de una copropiedad, se establecen para períodos menores de un año en el momento del reconocimiento inicial, no es necesario que la entidad identifique el componente financiero implícito contenido en estas transacciones.

Por ello, al registrar una cuenta por pagar por efecto del reconocimiento de los gastos de vigilancia, la cual se entiende que es exigible en un período menor de un año, esta se establecerá por el importe nominal establecido en el contrato, salvo que se tenga la certeza en la fecha de reconocimiento inicial que un descuento condicionado (financiero) será tomado por la entidad, caso en el cual en el momento del reconocimiento inicial se registraría por su

importe neto, excluido el descuento.

En el caso en que no se tenga la certeza de que el descuento por pronto pago será tomado, la copropiedad podría registrar el importe bruto del gasto y cuenta por pagar, el cual al tomarse en un período futuro, deberá disminuir el importe del gasto registrado y de la cuenta por pagar.

El ejemplo siguiente ilustra lo indicado anteriormente:

Una propiedad horizontal contrata los servicios de vigilancia con la empresa “Vigilantes SAS”, dentro del acuerdo se especifica un valor de \$7.500.000 incluido IVA pagadero de forma mensual, y un descuento por pronto pago de \$300.000 siempre que dicho pago se efectúe dentro de los cinco días posteriores a la recepción de la factura.

El registro contable sugerido es el siguiente:

¹⁶⁶ Incorporado en el anexo 3° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.



	Db	Cr
Gastos por servicios de vigilancia	7.500.000	
Gastos por servicios de vigilancia		300.000
Pasivo - Cuentas por pagar		7.200.000

De esta manera, y si la entidad prevé con certeza razonable, que el descuento será tomado, podría incluso reconocerlo desde la medición inicial de la cuenta por pagar.

Alternativamente, también se podría considerar (ante la existencia de incertidumbre) realizar el siguiente registro contable:

Al momento del reconocimiento de la cuenta por pagar, por la factura, sin considerar el descuento por pronto pago (ante la existencia de incertidumbre respecto de la obtención del descuento).

	Db	Cr
Gastos por servicios de vigilancia	7.500.000	
Pasivo - Cuentas por pagar		7.500.000

Al momento del pago, o cuando se elimine la incertidumbre respecto de la obtención del descuento por pronto pago.

	Db	Cr
Gastos por servicios de vigilancia		300.000
Pasivo - Cuentas por pagar	300.000	

En ambos casos en el estado de resultado del periodo de la propiedad horizontal, se presentará el gasto por servicio de vigilancia como el neto entre el valor de la factura y el descuento obtenido del proveedor del servicio, debido que los descuentos hacen parte del costo del servicio de vigilancia.



Propiedad horizontal - efecto de la renuncia del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0961	<p><i>“Me permito consultar si al ser elegida como Revisora Fiscal por el periodo de un año, el pasado 25 de febrero de 2018 y renunciar el pasado 7 de octubre de 2018 ante la Asamblea General, debo terminar mi periodo para el cual fui elegida o solamente debo realizar mi labor hasta la fecha de mi renuncia.</i></p> <p><i>Además, deseo se me aclare si como la Asamblea del 7 de octubre se realizó por un grupo de propietarios (para revocar al consejo y a la revisora) sin contar con el consejo de administración elegido y sin tener en cuenta la Revisoría Fiscal para el desarrollo de la misma, es válida la renuncia y que debo hacer si se me impide realizar la revisoría fiscal por el mes de septiembre”</i></p>

Respuesta

(...) En relación con su pregunta sobre la elección y renuncia del Revisor Fiscal, sea lo primero advertir que el nombramiento del Revisor Fiscal y su suplente es una potestad indelegable de la asamblea de copropietarios, decisión que debe tomarse por la mayoría absoluta de los votos presentes, de acuerdo con los coeficientes y conforme a las mayorías previstas en el Art. 45 de la Ley 675 de 2001.

Así mismo, la renuncia del Revisor Fiscal, de manera unilateral, debe efectuarse ante el organismo que lo eligió, esto es la asamblea de Copropietarios.

También le recomendamos revisar el contenido de la sentencia No. C-621 de 2003 de la Corte Constitucional, en la que este organismo realiza precisiones sobre los efectos de la renuncia del Revisor Fiscal, sus funciones, y plazos para el registro del nuevo Revisor Fiscal.

Trascribimos a continuación un apartado de esta sentencia:

“11. Por todo lo anterior la Corte concluye que las normas demandadas no pueden ser consideradas constitucionales, sino bajo el entendido de que la responsabilidad que endilgan a los representantes legales y revisores fiscales salientes de sus cargos, mientras se registra un nuevo nombramiento, no puede carecer de límites temporales y materiales. Dichos límites temporales y materiales implican que:

- i. Se reconozca que existe un derecho a que se cancele la inscripción del nombramiento del representante legal o del Revisor Fiscal en todas las oportunidades en que por cualquier circunstancia cesan en el ejercicio de sus funciones. Este derecho acarrea la obligación correlativa de los órganos sociales competentes en*

cada caso, de proveer el reemplazo y registrar el nuevo nombramiento.

- ii. Para el nombramiento del reemplazo y el registro del nuevo nombramiento se deben observar, en primer lugar, las previsiones contenidas en los estatutos sociales.*
- iii. Si los estatutos sociales no prevén expresamente un término dentro del cual debe proveerse el reemplazo del representante legal o del Revisor Fiscal saliente, los órganos sociales encargados de hacer el nombramiento deberán producirlo dentro del plazo de treinta días, contados a partir del momento de la renuncia, remoción, incapacidad, muerte, finalización del término estipulado, o cualquier otra circunstancia que ponga fin al ejercicio del cargo. Durante este lapso la persona que lo viene desempeñando continuará ejerciéndolo con la plenitud de las responsabilidades y derechos inherentes a él. A esta conclusión arriba la Corte, aplicando por analogía las normas que regulan la terminación del contrato de trabajo a término indefinido, contenidas en el Artículo 47 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogado por el Artículo 5 del Decreto Ley 2351 de 1956.*
- iv. Pasado el término anterior sin que el órgano social competente haya procedido a nombrar y registrar el nombramiento de un nuevo representante legal o Revisor Fiscal, termina la responsabilidad legal del que cesa en el ejercicio de esas funciones, incluida la responsabilidad penal.*

No obstante, para efectos de la cesación de la responsabilidad a que se acaba de hacer referencia, el representante legal o el Revisor Fiscal saliente debe dar aviso a la Cámara de Comercio respectiva, a fin de que esa información se incorpore en el certificado de existencia y representación legal correspondiente a la sociedad.



- v. *Si vencido el término de treinta días y mediando la comunicación del interesado a la Cámara de Comercio sobre la causa de su retiro no se produce y registra el nuevo nombramiento de quien reemplazará al representante legal o al Revisor Fiscal saliente, este seguirá figurando en el registro mercantil en calidad de tal, pero únicamente para efectos procesales, judiciales o administrativos, sin perjuicio de las acciones que pueda interponer en contra de la sociedad por los perjuicios que esta situación pueda irrogarle.*
- vi. *No obstante, todo lo anterior, la falta de publicidad de la causa que da origen a la terminación de la representación legal o de la revisoría fiscal, hace inoponible el acto o hecho frente a terceros, ante quienes el representante legal o Revisor Fiscal que figure registrado como tal continuará respondiendo para todos los efectos legales.*

Los anteriores condicionamientos hacen que la permanencia en el registro mercantil de la inscripción del nombre de quien venía ejerciendo la representación legal o la revisoría fiscal de la sociedad se mantenga una vez producida la causa de su desvinculación, como una forma de garantía a los intereses de terceros y por razones de seguridad jurídica. Empero, pasado el término de treinta días, y mediando comunicación del interesado sobre el hecho de su desvinculación, dicha inscripción adquiere un carácter meramente formal.

Finalmente, tratándose del caso en que el representante legal o el Revisor Fiscal sea una persona jurídica, debe aclararse que si de lo que se trata es de la renuncia, remoción, muerte, etc. de la persona natural que a nombre de aquella cumple con la función, lo que procede es su reemplazo en tal actividad, sin necesidad de registro o comunicación alguna”.

En conclusión, de acuerdo con lo indicado con la corte constitucional, si los estatutos sociales no prevén expresamente un término dentro del cual debe proveerse el reemplazo del representante legal o del Revisor Fiscal saliente, los órganos sociales encargados de hacer el nombramiento deberán producirlo dentro del plazo de treinta días, contados a partir del momento de la renuncia, remoción, incapacidad, muerte, finalización del término estipulado, o cualquier otra circunstancia que ponga fin al ejercicio del cargo.

Durante este lapso la persona que lo viene desempeñando continuará ejerciéndolo con la plenitud de las responsabilidades y derechos inherentes a él.

En el caso, de la renuncia del Revisor Fiscal en una copropiedad, se considerará la obligación de registro que ha sido establecida en el Art. 8 de la Ley 675 de 2001 y lo establecido en el Art. 15 de la Ley 1314 de 2009.

Para terminar, le recomendamos también tener en cuenta lo establecido en la Ley 43 de 1990, que en los Artículos 41 a 51 se refiere al tema de las relaciones contractuales entre el Contador Público y los usuarios de sus servicios, los requerimientos del código de ética en relación con los principios, amenazas y salvaguardas, además de las obligaciones y derechos que se derivan del contrato de prestación de servicios. (...)

**Propiedad horizontal – ESFA - NIIF**

Concepto	Pregunta
2018-0149	<p><i>Me permito solicitar orientación sobre las siguientes inquietudes sobre implementación de NIF para propiedades horizontales, que hoy en día es muy común por falta de presupuesto y diferentes opiniones de los consejeros, contadores, revisores y administradores:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>El balance de apertura se debió haber realizado a 31 diciembre de 2014, como no se realizó, se puede hacer al momento de la implementación ejemplo año 2017.</i> 2. <i>Para los años que ya están aprobados se puede solo cambiar la presentación y hacer todos los ajustes de NIF en el año 2017.</i> 3. <i>Si se aprueban las políticas y se realizan los ajustes en el año 2017 y se cambia solo la presentación de los demás años se debe llevar aprobación de Asamblea los estados financieros del año 2015 y 2016.</i> 4. <i>Los estados financieros de los años 2015, 2016 fueron aprobados con el decreto 2649 de 1993, que procedimiento se debe hacer, o ya quedan, así como quedaron aprobados en asambleas.</i> 5. <i>Hay conjuntos que no desean elaborar políticas, el contador puede guiarse por el decreto 2706 de 2012 y las orientaciones del Consejo Técnico de la Contaduría, y se debe dejar alguna salvedad como contador y revisor.</i> 6. <i>Para continuar siendo Revisor Fiscal de Propiedades Horizontales se debe tener especialización en NIF.</i> 7. <i>Existe algún ente y tabla de sanciones para las personas jurídicas que no apliquen NIF.</i> 8. <i>Hay incidencia que las políticas sean aprobadas en el 2017, cuando se debió aplicar a partir del año 2015.</i>

Respuesta

(...) El balance de apertura se debió haber realizado a 31 diciembre de 2014, como no se realizó, se puede hacer al momento de la implementación ejemplo año 2017.

El Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) no puede realizarse en el año 2017 en una copropiedad, debe realizarse únicamente en la fecha de transición descrita en el Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, teniendo en cuenta el grupo al que corresponde la copropiedad.

Para copropiedades pertenecientes al grupo dos, el ESFA se debió realizar con fecha enero primero de 2015; para copropiedades pertenecientes al grupo tres, el ESFA se debió realizar con fecha enero 1 de 2014 (ver cronogramas donde se especifica la fecha de transición, en el Decreto 2420 de 2015 en los artículos 1.12.3 para copropiedades

pertenecientes al grupo dos, y el Artículo 1.13.3 para copropiedades pertenecientes al grupo tres).

Para los años que ya están aprobados se puede solo cambiar la presentación y hacer todos los ajustes de NIF en el año 2017.

De conformidad con la Ley 675 de 2001, la obligación de preparar las cuentas del ejercicio (información financiera) es una responsabilidad del administrador de la copropiedad (numeral 4 del artículo 51), quien debe someterlos a consideración del Consejo de Administración y a aprobación por parte de la Asamblea de Copropietarios.

De acuerdo con lo anterior, la información financiera debió haberse realizado de conformidad con los marcos técnicos normativos vigentes, que pueden incluir cambios en los



criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación, y no únicamente en criterios de presentación, como lo pregunta el consultante.

Si la copropiedad debía aplicar normatividad del grupo tres, (NIF para microempresas), debió aplicar el Marco Técnico de Información Financiera para Microempresas a partir del año 2015.

Si se aprueban las políticas y se realizan los ajustes en el año 2017 y se cambia solo la presentación de los demás años se debe llevar aprobación de Asamblea los estados financieros del año 2015 y 2016.

Actualmente en Colombia, la Ley 675 de 2001 determina el Régimen de Propiedad Horizontal y establece las funciones básicas de la asamblea general de propietarios, el Artículo 38 de dicha Ley, en su numeral segundo establece lo siguiente:

“2. Aprobar o improbar los estados financieros y el presupuesto anual de ingresos y gastos que deberán someter a su consideración el Consejo Administrativo y el Administrador”.

De acuerdo con lo anterior, este Consejo considera que al no generarse información financiera por los periodos 2015 y 2016 teniendo en cuenta el marco de información financiera vigente, dichos estados financieros no cumplen lo dispuesto en las normas legales, y aunque no es posible volver a generar nuevos estados financieros por dichos periodos, debido que ya fueron puestos a consideración y aprobación de la asamblea general de propietarios; si es importante que en adelante se observen las disposiciones legales respecto de la contabilidad y los marcos de información financiera aplicables, y se presente información financiera comparable a los copropietarios.

En cuanto a las políticas contables, es necesario que estas se aprueben por parte del administrador de la copropiedad y por parte del Consejo de Administración, para ser aplicadas en la información financiera de la copropiedad.

Los estados financieros de los años 2015, 2016 fueron aprobados con el Decreto 2649 de 1993, qué procedimiento se debe hacer, o ya quedan, así como quedaron aprobados en asambleas.

Al aprobarse información financiera que no cumple los requisitos de los marcos de información financiera vigente, la copropiedad se

puede encontrar frente a errores contables que deben ser corregidos conformidad con el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

El anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 (que recoge el Decreto 2706 de 2012) establece las directrices para el reconocimiento de errores de periodos anteriores. Al respecto establece:

“Correcciones de errores de periodos anteriores

2.39 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una microempresa correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y

b) podría razonablemente se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

2.40 efecto de las correcciones de errores anteriores. Se reconocerá en resultados en el mismo periodo en que el error es detectado. La microempresa deberá revelar la siguiente información: a) naturaleza del error y, b) el monto de la corrección para cada rubro en los estados financieros”.

En conclusión, a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco normativo, esto es 1 de enero de 2015, los errores de ejercicios anteriores se reconocen contra el estado de resultados en el período en el cual fueron advertidos (período actual). Esta directriz no aplica para los errores cometidos en el estado de situación financiera de apertura y en los ajustes realizados al inicio del período de aplicación del nuevo marco normativo (consultar el concepto 2017-835 emitida por el CTCP que contiene los lineamientos para la reexpresión retroactiva de los primeros estados financieros de una microempresa), donde se mencionó lo siguiente:

“Es bueno resaltar, que a pesar de que una entidad del grupo 3 puede corregir los errores cuando los encuentra, esto es diferente a obviar los requerimientos establecidos por las disposiciones legales. En otros términos, a pesar de que por definición una entidad del Grupo 3 no está obligada a efectuar reexpresión retroactiva de los errores, este no es el caso cuando simplemente no ha aplicado el nuevo marco desde la fecha que debe hacerlo, por lo cual debe corregir todas su información contable desde el 1° de enero de 2015, al margen de preparar el ESFA con corte al 1° de enero de 2014 y preparar sus estados financieros para el periodo de transición bajo el nuevo marco, con el ánimo de permitir la presentación de estados financieros comparativos de acuerdo con la nueva norma, para el año 2015”.



Hay conjuntos que no desean elaborar políticas, el contador puede guiarse por el Decreto 2706 de 2012 y las orientaciones del Consejo Técnico de la Contaduría, y se debe dejar alguna salvedad como contador y revisor.

La definición de políticas contables corresponde a la administración de la copropiedad (incluye el Consejo de Administración), con la ayuda o colaboración del contador de la entidad, para la elaboración de las mismas se recomienda consultar el Marco de Información Financiera para Microempresas el cual se encuentra en el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, el cual incorporó el Decreto 2706 de 2012, (...)

Asimismo, lo invitamos a consultar los conceptos publicados por el CTCP No 2015-751, 2015-761, 2015-764 y 2017-889 relacionados con políticas contables en copropiedades.

Para continuar siendo Revisor Fiscal de Propiedades Horizontales se debe tener especialización en NIF.

Actualmente ninguna norma exige la obligatoriedad de tener alguna especialización o estudio superior, para ejercer como Revisor Fiscal, sin embargo, se debe observar el Artículo 37.7 de la Ley 43 de 1990, que menciona lo siguiente:

“37.7 Competencia y actualización profesional.

El Contador Público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen forma eficaz y satisfactoria.

Igualmente, el Contador Público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquéllos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico”.

Además, lo invitamos a observar lo expresado en el anexo cuarto del Decreto 2420 de 2015, en el Código de Ética: apartado 130 Competencia y Diligencia profesional, y en la Norma de Control de Calidad 1, (página 1517 y siguientes)

Existe algún ente y tabla de sanciones para las personas jurídicas que no apliquen NIF.

Las sanciones relacionadas con la aplicación de los Marcos de Información Financiera, son las mismas relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad en debida forma, y puede incluir sanciones en materia tributaria, sanciones en materia disciplinaria para el contador que certifica o dictamina los estados financieros y sanciones contractuales relacionadas con la posibilidad de no ser aprobados los estados financieros por parte de la asamblea de propietarios por no encontrarse de conformidad con las normas vigentes.

Hay incidencia que las políticas sean aprobadas en el 2017, cuando se debió aplicar a partir del año 2015.

Las incidencias respecto de la aprobación de las políticas contables de forma extemporánea al plazo por el cual se debieron aprobar son las descritas en la Respuesta a la pregunta número siete. (...)



Propiedad horizontal – fondo de imprevistos

Concepto	Pregunta
2018-0280	<p>(...) <i>Las políticas contables tan solo fueron entregadas el pasado viernes 23 de marzo del año en curso y aún no han sido aprobadas por el consejo de administración, es decir la aplicación de la norma no contó con políticas definidas durante los años 2014 (transición) 2015 balance de apertura y primer balance comparativo), 2016 y 2017 aplicación NIF. Concretamente:</i></p> <p><i>¿Sin políticas contables es posible que podamos hablar de que la copropiedad está aplicando el nuevo marco normativo para copropiedades? ¿Puede igualmente existir certificación y dictamen sin ellas? ¿Las copropiedades deben realizar la declaración explícita y sin reserva de que habla la normatividad para poder definir que realmente estamos bajo la nueva norma? ¿Qué incidencia tiene para la copropiedad no contar con políticas contables y cómo se subsanaría una posible situación irregular frente a la implementación?</i></p> <p>(...) <i>¿Su concepto 2016-0318, consulta sobre fondo de imprevistos, aplica para todos los fondos que la copropiedad trabaje? ¿es correcto manejar los fondos diferentes al de imprevistos cómo cuota extraordinaria?</i></p> <p><i>Estamos en proceso la elaboración y aprobación de políticas contables que posiblemente van a generar cambios en los registros contables bajo la nueva norma, ejemplo el fondo de imprevistos, Deudores. ¿Esos cambios deben quedar registrados en forma retroactiva al 2015? ¿si es retroactivo deben ser presentadas las situaciones financieras ya aprobadas nuevamente ante la asamblea para aprobación o solo requiere incluirse en las notas explicativas?</i></p> <p><i>¿Quién debe preparar o elaborar los informes financieros incluyendo las notas explicativas o reveladoras a los estados financieros, el contador o el administrador? El Revisor Fiscal manifiesta que es el contador el que los prepara a pesar de que el responsable de la contabilidad es el administrador de la copropiedad según la ley 675 de 2001 y el reglamento de PH. ¿Es lo mismo preparar a elaborar en este caso?</i></p> <p><i>¿Si una cuenta contempla diferentes conceptos, en las notas explicativas debe revelarse valor y concepto que conforma la gran cuenta? Ejemplo cuentas por cobrar por cuotas de administración donde están incluidas las ordinarias y extraordinarias, cobros por servicios de áreas comunes.</i></p> <p><i>¿Si se aprueba en marzo del año anterior el cobro de cuota para crear fondo específico con vencimiento marzo del año siguiente, con pagos mensuales plenamente definidos y se registra como cuota extraordinaria el total a pagar sin tener en cuenta que para el año presupuestal 2017 solo debe registrarse en deudores 9 meses, ¿se deben ajustar los estados financieros por el valor realmente causado en el periodo presupuestal de 2017?</i></p>

Respuesta

(...) **POLITICAS CONTABLES**

En primer lugar, es preciso transcribir los párrafos 15.10 y 15.11 del Capítulo 15 del Anexo tercero del Decreto 2420 de 2015, donde se especifica que en los primeros estados financieros preparados bajo las NIF para microempresas, se debe elaborar una nota a los estados financieros haciendo una descripción de

la naturaleza de cada cambio en la política contable, lo que indica claramente que la entidad debía definir sus políticas contables antes de hacer el ESFA (...).

“15. 10 Una microempresa explicará en una nota a los estados financieros, cómo ha efectuado la transición desde el marco contable anterior a esta norma.

Conciliaciones



15. 11 Para cumplir con el párrafo 15.10, los primeros estados financieros preparados conforme a esta norma incluirán:

(a) Una **descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable (...)** (Negrilla fuera del texto)

Este consejo recomienda que una copropiedad de uso residencial o mixto, perteneciente al grupo 1, 2 o 3, designe sus políticas contables atendiendo lo establecido en el Documento de Orientación Técnica No 15, (...).

¿Sin políticas contables es posible que podamos hablar de que la copropiedad está aplicando el nuevo marco normativo para copropiedades?

Las políticas contables establecen para cada entidad los criterios que debe utilizar relacionados con el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de las diferentes transacciones y hechos económicos en los estados financieros.

De acuerdo con lo anterior existirían dos obligaciones respecto de las políticas contables, una de carácter formal y otra de carácter sustancial, la obligación formal implica que la entidad debe tener las políticas contables impresas y aprobadas por quien deba cumplir la obligación de hacerlo, mientras que la obligación sustancial implica aplicar el marco normativo de manera adecuada a los hechos económicos y transacciones presentes en la copropiedad.

De acuerdo con lo anterior, puede ser probable que la propiedad horizontal haya aplicado correctamente el nuevo marco normativo para microempresas, pese a que no haya cumplido el requisito formal respecto de las políticas contables.

¿Puede igualmente existir certificación y dictamen sin tener las políticas contables?

Es posible que los estados financieros (estado de situación financiera y estado de resultados) y las correspondientes notas a los estados financieros se hayan elaborado y presentado cumpliendo los requerimientos de la NIF para microempresas, pese a que de manera escrita no existieran políticas contables, y desde este punto de vista los estados financieros cumplirían con el objetivo de los estados financieros, el cual se menciona en los párrafos 2.4 y 2.5 del anexo tercero del Decreto 2420 de 2015:

“2.4 El objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera y

el resultado de las operaciones de la microempresa, que sea útil para la toma de decisiones económicas por parte de los usuarios.

Por consiguiente, los estados financieros están concebidos para reflejar las necesidades de los usuarios, entendiendo que los principales usuarios de los estados financieros de las microempresas suelen ser: los propietarios, sus directores, las entidades financieras, los acreedores, el Gobierno Nacional y sus organismos, entre otros.

2.5 Otro de los objetivos es dar cuenta de la gestión de la administración”.

¿Las copropiedades deben realizar la declaración explícita y sin reserva de que habla la normatividad para poder definir que realmente estamos bajo la nueva norma?

Si, de acuerdo con el párrafo 15.4 del Capítulo 15 del Anexo tercero del Decreto 2420 de 2015, en los primeros estados financieros emitidos bajo el nuevo marco normativo, es decir los terminados a diciembre 31 de 2015, se debe hacer una declaración inicial, explícita y sin reservas, del cumplimiento con la Norma de Información Financiera para las Microempresas (...).

“Adopción por primera vez

15.3 Una microempresa que adopte por primera vez la Norma de información financiera para las Microempresas aplicará este capítulo en la preparación de sus primeros estados financieros preparados conforme a esta Norma.

15.4 Los primeros estados financieros de una microempresa conforme a esta Norma, son los estados financieros anuales en los cuales la microempresa hace una declaración inicial, explícita y sin reservas, del cumplimiento con la Norma de información financiera para las Microempresas. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma son los primeros estados financieros de una microempresa si ella, por ejemplo:

(a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;

(b) presentó sus estados financieros más recientes según el marco contable anterior que no son coherentes con todos los aspectos de esta Norma; o

(c) presentó sus estados financieros más recientes de conformidad con las NIIF o NIIF para PYMES.” (...)

¿Esos cambios deben quedar registrados en forma retroactiva desde el año 2015?

¿Si es retroactivo deben ser presentadas las situaciones financieras ya aprobadas nuevamente ante la asamblea para



aprobación o solo requiere incluirse en las notas explicativas?

Las NIF para las microempresas no permiten las correcciones de errores de manera retroactiva ocasionados por una inadecuada aplicación de políticas contables, por tanto, los cambios de políticas se realizarán a partir del primero de enero del año 2018, y se elaborará una nota a los estados financieros explicando el cambio de políticas, naturaleza y efecto.

La directriz del CTCP respecto de los errores cometidos en el estado de situación financiera de apertura y en los ajustes realizados al inicio del período de aplicación del nuevo marco normativo se expresan en la consulta 2017-0835.

ESTADOS FINANCIEROS

¿Para el periodo 2015 se ha debido presentar a la asamblea el comparativo frente a 2014, último año de la presentación bajo la norma derogada, con notas explicativas indicando lo que a nivel contable se realizó y cómo afectó esa transición a la copropiedad?

De acuerdo con los incisos segundo y cuarto del Artículo 1.1.3.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas, descrito en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (...), la propiedad horizontal en el año 2014, denominado año de transición, debió llevar la contabilidad de manera paralela bajo Decreto 2649 de 1993 y bajo el nuevo marco de información financiera, esta última sería utilizada para presentar información comparativa cuando se emitieran los primeros estados financieros bajo el nuevo marco contable en el año 2015 según inciso 8 del Artículo 1.1.3.3.

“Artículo 1.1.3.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. Para efectos la aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas deberá: (...)

2. Fecha de transición: 1 de enero de 2014. Es el momento a partir del cual deberá iniciarse la construcción del primer año de información financiera de acuerdo con los nuevos estándares, que servirá como base para la presentación de estados financieros comparativos. (...)

4. Periodo de transición. Este período estará comprendido entre el 1 de enero de 2014 y 31 de diciembre de 2014. Es el año durante el cual deberá llevarse la contabilidad para todos los efectos legales de acuerdo con los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen

y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces, **pero a su vez, un paralelo contable de acuerdo con los nuevos estándares con el fin de permitir la construcción de información que pueda ser utilizada el siguiente año para fines comparativos.**

Los estados financieros se preparen de acuerdo con la nueva normatividad con corte a la fecha referida en el presente acápite, no serán puestos en conocimiento del público ni tendrán efectos legales en este momento. (...)

6. Fecha de aplicación: 1 de enero de 2015. Es aquella fecha a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable actual y comenzará la aplicación de los nuevos estándares para todos los efectos incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros.

7. Primer periodo de aplicación: Período comprendido entre el 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015. (...)

8. Fecha de reporte: 31 de diciembre de 2015 (...)
(Negrilla fuera del texto)

De acuerdo con el capítulo 15 de las NIF para microempresas, expuesto en el anexo tercero del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, la propiedad horizontal debía revelar información comparativa con respecto al periodo anterior (párrafo 15.6)

“15.6 El párrafo 3.6 requiere que una microempresa revele información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los valores monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica. Una microempresa puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. La fecha de transición a la norma de información financiera para las microempresas de una microempresa es la fecha en la que prepara su estado de situación financiera de apertura conforme a esta norma”. (Negrilla fuera del texto)

De acuerdo con el capítulo 15 de las NIF para microempresas, expuesto en el anexo tercero del Decreto Único Contable 2420 de 2015, la propiedad horizontal debía revelar en una nota a los estados financieros sobre el efecto de la convergencia al nuevo marco normativo, la cual incluía los cambios en políticas contables, los cambios en el patrimonio y los cambios en el resultado (párrafos 15.10 y 15.11)

“Revelación de transición a norma de información financiera para las microempresas

15. 10 Una microempresa explicará en una nota a los estados financieros, cómo ha efectuado la



transición desde el marco contable anterior a esta norma.

Conciliaciones

15. 11 Para cumplir con el párrafo 15.10, los primeros estados financieros preparados conforme a esta norma incluirán:

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

(b) **Conciliación de su patrimonio determinado de acuerdo con su marco contable anterior y con el patrimonio determinado de acuerdo con esta Norma, para cada una de las siguientes fechas:**

(i) la fecha de transición a esta norma; y

(ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la microempresa determinado de acuerdo con su marco contable anterior.

(c) **Una conciliación del resultado de sus operaciones, determinado de acuerdo con su marco contable anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la microempresa, con el resultado determinado de acuerdo con esta norma para ese mismo periodo.** (Negrilla fuera del texto)

La directriz del CTCP respecto de los errores cometidos en el estado de situación financiera de apertura y en los ajustes realizados al inicio del período de aplicación del nuevo marco normativo se expresan en la consulta 2017-0835, que contiene los lineamientos para la reexpresión retroactiva de los primeros estados financieros de una microempresa, de la siguiente manera:

“Es bueno resaltar, que a pesar de que una entidad del grupo 3 puede corregir los errores cuando los encuentra, esto es diferente a obviar los requerimientos establecidos por las disposiciones legales.

En otros términos, a pesar de que por definición una entidad del Grupo 3 no está obligada a efectuar reexpresión retroactiva de los errores, este no es el caso cuando simplemente no ha aplicado el nuevo marco desde la fecha que debe hacerlo, por lo cual debe corregir toda su información contable desde el 1° de enero de 2015, al margen de preparar el ESFA con corte al 1° de enero de 2014 y preparar sus estados financieros para el periodo de transición bajo el nuevo marco, con el ánimo de permitir la presentación de estados financieros comparativos de acuerdo con la nueva norma, para el año 2015”.

La propiedad horizontal debió presentar estados financieros comparativos 2014-2015 bajo el nuevo marco normativo, además, debió presentar una nota a los estados financieros donde mostraba las conciliaciones al patrimonio

y al resultado por efecto de la convergencia al nuevo marco normativo, de acuerdo a lo descrito en el capítulo 15 del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015.

¿Si no se realizó cuál sería la posible solución para que la asamblea conozca que pasó realmente con la aplicación de la nueva normatividad?

Una solución tendría que ver con la presentación de las notas y los estados financieros de la copropiedad aplicando el marco de información financiera para microempresas por parte del administrador con la colaboración del contador y la revisión del Revisor Fiscal, por los periodos donde no se aplicó debidamente la norma, con el objetivo de observar las desviaciones o diferencias que pudieron afectar la situación financiera de la copropiedad durante esos periodos. (...)

¿Quién debe preparar o elaborar los informes financieros incluyendo las notas explicativas o reveladoras a los estados financieros, el contador o el administrador?

De conformidad con los incisos 4 y 5 del Artículo 51 de La Ley 675 de 2001 por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal, el Administrador de la propiedad horizontal debe llevar bajo su dependencia y responsabilidad la contabilidad, y preparar las cuentas anuales, el balance general, el balance de prueba, etc.

No obstante, el administrador contrata habitualmente a un contador público titulado, para delegar en él la responsabilidad de elaborar la información financiera, mantener al día la contabilidad, presentar la información tributaria y demás información que de acuerdo a los términos contractuales le soliciten.

“ARTÍCULO 51. Funciones del administrador. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes:

(...) 4. Preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales, el informe para la Asamblea General anual de propietarios, el presupuesto de ingresos y egresos para cada vigencia, el balance general de las cuentas del ejercicio anterior, los balances de prueba y su respectiva ejecución presupuestal.

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto”. (Negrilla fuera del texto)



También le recomendamos observar el concepto 2017-0507 donde se respondió la siguiente consulta: *“Queremos tener claro, si la responsabilidad de la contabilidad es del administrador o del contador de la propiedad horizontal”*

¿Es lo mismo preparar a elaborar en este caso?

Consideramos que para el caso de los estados financieros, los términos preparar y elaborar se pueden considerar sinónimos.

A continuación se describe el significado de cada palabra de acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española:

“Preparar: Hacer las operaciones necesarias para obtener un producto.

Elaborar: Transformar una cosa u obtener un producto por medio de un trabajo adecuado”.

CUENTAS POR COBRAR

¿Si se aprueba en marzo del año anterior el cobro de cuota para crear un fondo específico con vencimiento a marzo del año siguiente, con pagos mensuales plenamente definidos y se registra como cuota extraordinaria el total a pagar sin tener en cuenta que para el año presupuestal 2017 solo debe registrarse en deudores nueve meses, ¿se deben ajustar los estados financieros por el valor realmente causado en el periodo presupuestal de 2017?

La contabilidad se basa en un principio denominado contabilidad de devengo o causación, el cual implica reconocer los hechos económicos cuando nacen los derechos o las obligaciones, por lo tanto, este Consejo considera que la causación de la cuota extraordinaria debe realizarse en la misma forma como fue aprobado por la asamblea de copropietarios, por tanto si el pago se ha establecido de forma mensual, se considera que la obligación de recaudo se adquiere cada mes, y no por la totalidad de los doce meses desde que fue aprobada la cuota extraordinaria, por lo tanto, en ingreso se reconocerá de manera mensual junto con la correspondiente cuenta a cobrar; por ende, no es procedente anticipar la cuenta a cobrar de meses posteriores.

A continuación se transcribe el párrafo 2.37 del Capítulo 2 del Anexo 3 (NIF para las Microempresas) del Decreto 2420 de 2015

“Base contable de acumulación o devengo

2.37 Una microempresa elaborará sus estados financieros utilizando la base contable de causación (acumulación o devengo). Los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo en los periodos con los cuales se relacionan”.

FONDO DE IMPREVISTOS

¿Su concepto 2016-0318, consulta sobre fondo de imprevistos, aplica para todos los fondos que la copropiedad trabaje?

La consulta 2016-0318 sugiere que el fondo de imprevistos se registre contablemente así:

a) facturación: el valor del fondo de imprevistos especificado en las cuotas ordinarias y extraordinarias se registrará como un ingreso (CR) y una cuenta por cobrar (DB).

b) recaudo: el valor recaudado por expensas y por fondo de imprevistos se registrará como un menor valor de las cuentas a cobrar (CR) y una cuenta del disponible (DB).

c) cuenta con destinación específica. el valor recaudado del fondo de imprevistos se trasladará de la cuenta del disponible (CR) a una cuenta del disponible con destinación específica (DB).

d) cuando se use el fondo, el valor desembolsado se registrará como un menor valor de la cuenta del disponible con destinación específica (CR) y una cuenta del gasto en estado de resultados según corresponda (DB).

Por tanto, el CTCP considera adecuado un registro contable similar para otros fondos que tuvieran destinación específica.

OTROS FONDOS

¿Es correcto manejar los fondos diferentes al de imprevistos cómo cuota extraordinaria?

El CTCP no tiene competencia para definir si es correcto o incorrecto manejar los fondos diferentes al de imprevistos a través de cuotas extraordinaria, esto depende de lo que apruebe la Asamblea General de Propietarios (véase el Artículo 38 de la Ley 675 de 2001).

El artículo 38 de la Ley 675 de 2001 establece:

Artículo 38. Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes:

(...) 4. Aprobar el presupuesto anual del edificio o conjunto y las cuotas para atender las expensas



ordinarias o extraordinarias, así como incrementar el fondo de imprevistos, cuando fuere el caso.

REVELACIONES

¿Si una cuenta contempla diferentes conceptos, en las notas explicativas debe revelarse valor y concepto que conforma la gran cuenta?

De conformidad con los párrafos 4.8 del Capítulo cuarto, Estado de Situación Financiera y 7.8 del capítulo séptimo, Cuentas por cobrar, del Anexo tercero (NIF para las Microempresas) del Decreto 2420 de 2015, ya sea en el estado de situación financiera o en notas a los estados financieros, se deben revelar por separado los diferentes tipos de cuentas a cobrar.

A continuación se transcriben los párrafos 4.8 del capítulo cuarto, Estado de Situación Financiera y 7.8 del Capítulo séptimo, Cuentas por cobrar, del Anexo 3 (NIF para las Microempresas) del Decreto 2420 de 2015

“Información a revelar en el estado de situación financiera o en las notas

4.8 Una microempresa revelará como mínimo en el estado de situación financiera o en las notas las siguientes partidas (...)

(c) Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar que muestren por separado los montos por cobrar de terceros y cuentas por cobrar procedentes de ingresos causados (o devengados) pendientes de cobro comerciales y otras cuentas por cobrar que muestren por separado los montos por cobrar de terceros y cuentas por cobrar procedentes de ingresos causados (o devengados) pendientes cobro”. (Negrilla fuera del texto)

“Información a revelar

7.8 Una microempresa revelará:

- El valor en libros de los recursos pendientes de cobro.*
- El valor estimado por deterioro de las cuentas por cobrar.*
- Monto de los intereses pendientes de cobro.*
- Mostrar en nota a los estados financieros el movimiento de las cuentas estimadas por deterioro durante el año”. (...)*



Propiedad horizontal - forma de aplicar los pagos

Concepto	Pregunta
2018-0964	<i>Hay una norma que faculte a un administrador en PH para aplicar los pagos a las cuotas y conceptos más antiguos (parqueaderos, sanciones, intereses, cuotas extraordinarias, otras) y por último de quedar algún saldo aplicárselo a las expensas comunes ordinarias (cuotas de administración).</i>

Respuesta

(...) Teniendo en cuenta que el régimen de propiedad horizontal se encuentra regulado por la Ley 675 de 2001 y en este se menciona la naturaleza civil por parte de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, el tratamiento de las expensas de la Administración de la Copropiedad, es regida por el Código Civil.

En el Código Civil Colombiano en los Artículos 1652 a 1654 hay referencias sobre la aplicación de los pagos, donde en términos generales se establece que en primer lugar los pagos se destinarán a cancelar los intereses y lo que sobre el capital, salvo que el acreedor (en este caso la propiedad horizontal) consienta que la totalidad del pago se abone a capital; además, cuando concurren al mismo tiempo varias deudas, será el deudor quien determine a qué deuda hace el aporte de capital, y si este no dice nada, el acreedor tendrá la facultad para aplicar los pagos a su conveniencia.

A continuación, los Artículos 1652 a 1654 de Código Civil Colombiano:

“Artículo 1653. Imputación del pago a intereses

Si se deben capital e intereses, el pago se imputará primeramente a los intereses, salvo que el acreedor consienta expresamente que se impute al capital. Si el acreedor otorga carta de pago del capital sin mencionar los intereses, se presumen éstos pagados.

Artículo 1652. Concurrencia de deudas

Quando concurren entre unos mismos acreedor y deudor diferentes deudas, cada una de ellas podrá ser satisfecha separadamente; y por consiguiente, el deudor de muchos años de una pensión, renta o canon, podrán obligar al acreedor a recibir el pago un año, aunque no le pague al mismo tiempo los otros.

Artículo 1654. Imputación del pago de varias deudas

Si hay diferentes deudas, puede el deudor imputar el pago a la que elija; pero sin el consentimiento del acreedor no podrá preferir la deuda no devengada a la que lo está; y si el deudor no imputa el pago de ninguna en particular, el acreedor podrá hacer la imputación en la carta de pago; y si el deudor lo acepta, no le será lícito reclamar después”.

(...)



Propiedad horizontal - funciones Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0971	<p><i>“En una copropiedad se efectúa una obra donde el Administrador y el Consejo de Administración, no convocaron asamblea extraordinaria, es una proyección de mejoramiento.</i></p> <p><i>Pregunta: El Revisor Fiscal expresa que el contrato cumple los requisitos, es deber y obligación del Revisor Fiscal convocar a una asamblea extraordinaria, donde actualmente las Reformas al Reglamento no han sido elevadas a escritura pública, y este cambio destinación en los planos de la copropiedad es zona verde, no existe una licencia de construcción.</i></p> <p><i>¿Cuál es el grado de responsabilidad del Revisor Fiscal según el artículo 207 del código de comercio?”</i></p>

Respuesta

(...) En relación con su pregunta sobre las responsabilidades del Revisor Fiscal, tratándose de una copropiedad, sus funciones serán las establecidas en el reglamento de propiedad horizontal, en las normas del código de comercio, la Ley 43 de 1990, y otras normas que establecen requerimientos para el ejercicio profesional de los contadores públicos.

Al respecto, la Ley 675 del 2001, establece lo siguiente:

“Artículo 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, contador público, con matrícula profesional vigente e inscrito a la junta central de contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto.

Art. 57. Funciones. Al Revisor Fiscal como encargado del control de las distintas operaciones de la persona jurídica, le corresponde ejercer las funciones previstas en la Ley 43 de 1990 o en las disposiciones que la modifiquen, adicionen o complementen, así como las previstas en la presente ley.”

El Art. 207 del Código de Comercio, que se refiere al tema de las funciones del Revisor Fiscal indica lo siguiente: (...)

En conclusión, las responsabilidades del Revisor Fiscal en una copropiedad dependerán de si el cargo es obligatorio o potestativo, y sus funciones serán las que se señalen en el reglamento de la copropiedad, cuando la revisoría fiscal no sea obligatoria, o las señaladas en el código de comercio, la Ley 43 de 1990, y otras normas que regulan el ejercicio profesional de los Contadores Públicos en Colombia, cuando la revisoría fiscal sea obligatoria, o cuando siendo potestativo sus funciones no hayan sido señaladas en el reglamento.

Para finalizar, debemos indicar que las funciones del Revisor Fiscal, son distintas de las que le corresponden a la administración, representante legal o consejo de administración, por lo que cualquier duda sobre las actuaciones del Representante Legal y Consejo de Administración, deberán resolverse con fundamento en lo establecido en la Ley 675 de 2001, o en el reglamento de la copropiedad.

Por ello, si en desarrollo de su trabajo el Revisor Fiscal concluye que las decisiones tomadas por la Administración y el Consejo en relación con obras y modificaciones de zonas comunes, son de tal importancia que ameritan la convocatoria a una asamblea, esto podrá hacerse conforme a las normas legales que regulan el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, y a lo establecido en el reglamento de la copropiedad (...)



Propiedad horizontal - ingresos financieros

Concepto	Pregunta
2018-0282	<p><i>“(...) soy propietario de un apartamento en una copropiedad sometida a la normatividad de la propiedad horizontal, comedidamente les solicito el favor de ilustrarme sobre las formas legales en Colombia para contabilizar los ingresos financieros obtenidos por los Fondos de Inversión y para Imprevistos que tenga una copropiedad en el sistema financiero colombiano.</i></p> <p><i>Para mi entender se deben contabilizar como ingresos no operaciones en el Estado de Ingresos y Egresos. ¿Existe otra figura para registrarlos (reflejarlos) en la contabilidad?”</i></p>

Respuesta

(...) En relación con la pregunta sobre la forma adecuada de presentación de los ingresos, le informamos que ello depende del formato de presentación elegido. La clasificación por función y por naturaleza son las dos formas adecuadas de presentación de la información del estado de resultados.

Tratándose de la contabilidad de una copropiedad los rendimientos del fondo de imprevistos deben ser reconocidos en el estado de actividades en una cuenta que podría denominarse “*otros ingresos*”, ello sin perjuicio

de que los rendimientos sean utilizados para incrementar los recursos líquidos del fondo.

Ahora bien, para cumplir los objetivos y principios de revelación, los diferentes tipos de ingresos de una copropiedad deben ser presentados por separado en el estado de resultados o en las notas.

De esta forma los usuarios de dichos estados financieros pueden evaluar de mejor forma la capacidad de la entidad para generar flujos de efectivo en el futuro y la gestión realizada por los administradores. (...)



Propiedad horizontal - inhabilidades - Revisoría Fiscal y a la vez Auditor Externo

Concepto	Pregunta
2018-1104	<p>(...) ¿Una Auditoría Externa puede ejercer paralelamente el cargo de Revisora Fiscal, en este conjunto? (cuando primeramente se contrató como Revisora Fiscal).</p> <p>La Asamblea General de propietarios año 2017 determinó nombrar una Auditora Externa, el Consejo de Administración del conjunto hizo caso omiso a mi advertencia, y nombró a la actual Revisora Fiscal para que ejerciera ambos cargos, devengando dos honorarios del mismo conjunto. ¿Fue legal esta determinación?</p> <p>Según el libro de “Administración de la Propiedad Horizontal” décima primera edición, editado por Legis, en la página 91, textualmente dice: “La inhabilidad se presenta para quienes estando ejerciendo las labores propias de la revisión fiscal, desempeñen en la misma compañía cualquier otro cargo relacionado con la preparación de estados financieros a la toma de decisiones operativas o financieras”.</p> <p>En caso de supuesta inhabilidad ¿A qué se expone la persona que desempeña funciones paralelas como Auditoría Externa y Revisoría Fiscal?</p> <p>De encontrarse algún otro impedimento, agradecería me enviarán más información aclaratoria.</p>

Respuesta

(...) De acuerdo con lo anterior, el contador público designado como Revisor Fiscal en un cliente de la firma de contadores, que ha cumplido los requisitos de registro y habilitación

impuesto por la Ley, no deberá estar inmerso en las inhabilidades e incompatibilidades establecidas en la legislación, entre las cuales tenemos las siguientes:

Descripción	Comentarios
Definición de inhabilidades	Se refieren a condiciones propias de quien aspira a ejercer el cargo y que le impiden su posesión y el ejercicio pleno del mismo. La inhabilidad entonces se presenta antes de aceptar el encargo, que de hacerlo le significaría al Revisor Fiscal una sanción de carácter disciplinario ¹⁶⁷ .
	“Son aquellas circunstancias creadas por la Constitución o la ley que impiden o imposibilitan que una persona sea elegida, o designada para un cargo público y, en ciertos casos, impiden que la persona que ya viene vinculada al servicio público continúe en él; y tienen como objetivo primordial lograr la moralización, idoneidad, probidad, imparcialidad y eficacia de quienes van a ingresar o ya están desempeñando empleos públicos. ¹⁶⁸ ”
	También han sido identificadas como inelegibilidades, “entendidas como hechos o circunstancias antecedentes, predicables de quien aspira a un empleo, que, si se configuran en su caso en los términos de la respectiva norma, lo excluyen previamente y le impiden ser elegido o nombrado ¹⁶⁹ ” (Sentencia C-483 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández).
Definición de incompatibilidades	La incompatibilidad se entiende como aquella circunstancia que surge durante el desarrollo de una actividad y que constituye impedimento para continuar ejerciendo

¹⁶⁷ Tomado de la orientación profesional para el ejercicio de la revisoría fiscal, de fecha junio 21 de 2008

¹⁶⁸ Tomado de la Corte Constitucional en sentencia C-558 de 1994, con ponencia del Doctor Carlos Gaviria Díaz.

¹⁶⁹ Tomado de la Corte Constitucional en sentencia C-483 de 1998, con ponencia del Doctor José Gregorio Hernández.



<i>Descripción</i>	<i>Comentarios</i>
	el cargo so pena de contrariar las disposiciones legales y éticas, o bien le signifiquen abstenerse de aceptar otros encargos o generar otros vínculos. Constituyen incompatibilidades, las inhabilidades sobrevinientes, es decir que se materializan cuando ya se está ejerciendo el cargo ¹⁷⁰ .
Inhabilidad por ser socio o empleado	No podrá ser Revisor Fiscal quien sea asociado de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz (Artículo 205 del Código de Comercio).
Inhabilidad por ser pariente o consocio	No podrá ser Revisor Fiscal quien esté ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad (Artículo 205 del Código de Comercio y Artículo 50 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por tener un cargo en la compañía	No podrá ser Revisor Fiscal quien desempeñe en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo. Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo (Artículo 205 del Código de Comercio).
Inhabilidad por tener vínculos económicos o de amistad	No podrá ser Revisor Fiscal si tiene, con alguna de las partes, vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones (Artículo 50 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por ser empleado	No podrá ser Revisor Fiscal cuando haya actuado como empleado de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales y no haya transcurridos seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones (Artículo 51 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por número de revisorías fiscales	No podrá ser Revisor Fiscal cuando se ejerza el mismo cargo en cinco sociedades por acciones (Artículo 215 del Código de Comercio)".

¿Una Auditoría Externa puede ejercer paralelamente el cargo de Revisoría Fiscal, en este conjunto? (cuando primeramente se contrató como Revisora Fiscal)

La Asamblea General de propietarios año 2017 determinó nombrar una Auditora Externa, el Consejo de Administración del conjunto hizo caso omiso a mi advertencia, y nombró a la actual Revisora Fiscal para que ejerciera ambos cargos, devengando dos honorarios del mismo conjunto. ¿Fue legal esta determinación?

Como se observa en el cuadro anterior, el Artículo 205 del Código de Comercio menciona lo siguiente: "No podrá ser Revisor Fiscal quien desempeñe en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo". Para estos efectos, la palabra cargo no se refiere únicamente a un puesto de empleado, sino también cualquier otra función que desempeñe en la propiedad horizontal.

Este Consejo considera que una persona que actúa como Revisor Fiscal, no podrá actuar también como auditor externo, debido que, en el caso planteado, quien solicita la auditoría externa es la asamblea de copropietarios, los cuales seguramente desean obtener un informe de un tercero diferente al contador o Revisor Fiscal, que certifica o dictamina los estados financieros actuales. Por ello si en las funciones del Revisor Fiscal se incluye la de emitir un dictamen u opinión sobre los estados financieros, no tiene sentido que el mismo profesional realice un trabajo adicional de auditoría externa para evaluar si tales estados financieros contienen errores materiales, conforme al marco de información financiera aplicado por la entidad. Si se trata de otro trabajo distinto de un encargo de auditoría, la realización de otros trabajos por parte del Revisor Fiscal, podría afectar el principio de independencia que debe tener al ejercer el cargo (...)

¹⁷⁰ Tomado de la orientación profesional para el ejercicio de la revisoría fiscal, de fecha junio 21 de 2008

**Propiedad horizontal - inicio al llevar la contabilidad**

Concepto	Pregunta
2018-0649	<p>“Antecedentes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Una constructora adelantó un proyecto bajo la modalidad de propiedad horizontal, y como propietario inicial, ejerce la administración de la copropiedad desde hace aproximadamente 2 años y medio. 2. Hasta enero de 2018, la constructora, por interpuesta persona, ha ejecutado un presupuesto sin la aprobación de una Asamblea General, sin rendir informes a los copropietarios, sin exhibir documentos y/o contratos que soporten un ejercicio contable de alguna naturaleza. 3. A partir de Febrero de 2018, la constructora delegó en un tercero (administrador provisional) la administración de la copropiedad, quien recibió como información contable únicamente una relación de aparentes deudores morosos de cuotas de administración y el monto de la deuda. 4. Este tercero ha realizado su labor acorde a las tareas que por ley está llamado a cumplir, entre ellas: Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto (Ley 675 de 2001, art. 51, numeral 5). 5. No obstante, este tercero (administrador provisional) ha requerido por todos los medios (directamente, derechos de petición, tutela) al propietario inicial (constructor) todos los documentos y soportes contables previos a febrero de 2018, sin obtener tal documentación, a efectos de verificar la labor contable previa a su llegada. 6. En agosto de 2018, la copropiedad ha obtenido su personería jurídica, NIT y su representación legal. <p>Con base en los hechos narrados, solicito la siguiente información:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. A partir de la obtención de la personería jurídica, es posible iniciar la contabilidad de la copropiedad “desde cero”, sin tener en cuenta el ejercicio contable que se haya realizado antes de febrero de 2018, como quiera que la responsabilidad de tal actividad contable correspondía al propietario inicial (constructor)? 2. Si la Respuesta a la pregunta anterior fuere negativa, y considerando que no existe información y/o documentos contables o profesional responsable anteriores a febrero de 2018, con fundamento en qué elementos (fácticos o legales) se puede dar inicio a la contabilidad de la copropiedad? 3. Existe algún impedimento legal para que, no obstante la actual administración (provisional) tenga una información de aparentes deudas (copropietarios morosos en el pago de cuotas de administración anteriores a febrero de 2018), la nueva persona jurídica cobre los montos de tales deudas? 4. Qué manejo contable se le puede dar a esas posibles acreencias, comoquiera que su monto afectaría las cifras en la contabilidad? 5. La nueva persona jurídica o los copropietarios que la conforman, ¿tendrían algún tipo de responsabilidad (tributaria, civil, etc.) de las eventuales falencias que administración anterior a febrero de 2018 hubieran cometido? 6. El administrador provisional, como mandatario del propietario inicial (constructor) y responsable de la contabilidad, qué responsabilidad tendría, si las tiene, de las falencias de la gestión anterior a su llegada a la copropiedad en febrero de 2018?”

Respuesta



(...) Analizada la consulta, en ella se plantean dos situaciones distintas: una que se refiere a la fecha en que nace a la vida jurídica la copropiedad, y ella objeto de derechos y obligaciones, y, otra que se refiere a la obligación de llevar la contabilidad de la copropiedad, según lo establecido en la Ley 675 de 2001:

En cuanto a la primera situación, este consejo no tiene la competencia para pronunciarse sobre la legalidad de los hechos económicos (transacciones u otros eventos o sucesos) que ocurrieron antes de que la copropiedad obtuviera el reconocimiento de su personería jurídica, NIT y representación legal. Este es un elemento fundamental para determinar si un hecho económico ocurrido con anterioridad debe ser reconocido o no reconocido en los libros de contabilidad y en los estados financieros de la copropiedad.

Les corresponde a otras autoridades indicar si tales transacciones, eventos o sucesos representan derechos u obligaciones legales de la copropiedad.

Por ello le recomendamos que las inquietudes sobre temas legales relacionados con la constitución y representación legal de la copropiedad, sean realizados directamente a la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y control de las copropiedades, la cual entendemos que es la Alcaldía Local, Municipal o Distrital de la ciudad en la que se encuentre ubicada la unidad residencial (Ver art. 8° de la Ley 675 de 2001).

De acuerdo con lo anterior, si la copropiedad nace a la vida jurídica en el mes de agosto de 2018, en el balance inicial de la copropiedad solo podrían incorporarse aquellos recursos económicos que representen derechos para la copropiedad y que cumplen los criterios para su reconocimiento, y aquellas obligaciones sobre las cuales se tenga evidencia suficiente de que ellas representan obligaciones legales o implícitas a cargo de la copropiedad, siempre que también cumplan los criterios para su reconocimiento.

Si en el balance inicial se incorporarán derechos y obligaciones que no cumplen los criterios para su reconocimiento, por ejemplo, activos y pasivos contingentes o elementos sobre los cuales no exista evidencia sobre su existencia, se estaría incumpliendo lo establecido en el marco técnico aplicado para la copropiedad, y se generaría una subestimación o sobrestimación del patrimonio

de la copropiedad.

Le recomendamos que con fundamento en los libros de contabilidad llevados por la constructora, sus comprobantes y soportes, o con base en los informes financieros emitidos por la anterior administración, certificados y/o dictaminados, se determine si los activos y/o pasivos registrados representan derechos económicos y/u obligaciones para la copropiedad, antes de proceder a incorporar los en los estados financieros de la copropiedad.

De no poder obtener esta información, le recomendamos elaborar un inventario inicial conforme a lo establecido en el Art. 28 del Decreto 2649 de 1993, o considerar lo establecido en el Art. 135 de este decreto, que se refiere a la pérdida y reconstrucción de los libros, y en donde se indica que:

“Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros”.

Esto no significa, que los anteriores administradores, contadores o revisores fiscales, no tengan responsabilidades frente al ejercicio de sus funciones, según lo establecido en la Ley 675 de 2001 y la Ley 43 de 1990.

Además de lo anterior, a continuación incluimos algunas orientaciones de carácter contable sobre sus preguntas:

¿A partir de la obtención de la personería jurídica, es posible iniciar la contabilidad de la copropiedad “desde cero”, sin tener en cuenta el ejercicio contable que se haya realizado antes de febrero de 2018, como quiera que la responsabilidad de tal actividad contable correspondía al propietario inicial (constructor)?

Si los libros, documentos e informes financieros de la administración anterior no pueden ser reconstruidos, deberá elaborarse un balance inicial en el que se incorporen todas aquellas partidas que cumplen los criterios para su reconocimiento. Si se concluye que no existe información objetiva para reconocer los recursos económicos u obligaciones incorporadas en los libros de la anterior administración, estas partidas no deberían ser incorporadas en los libros y estados financieros de la nueva copropiedad. Esto no significa que no puedan mantenerse registros de control, como el de cuentas de orden, que permitan efectuar revelaciones de



partidas que no cumplen los criterios para su reconocimiento.

¿Si la Respuesta a la pregunta anterior fuere negativa, y considerando que no existe información y/o documentos contables o profesional responsable anteriores a febrero de 2018, con fundamento en qué elementos (fácticos o legales) se puede dar inicio a la contabilidad de la copropiedad?

Las normas sobre libros de contabilidad contenidas en el Decreto 2649 de 1993 y en otras disposiciones legales, establecen la opción de elaborar un balance inicial y reconstruir la contabilidad, con el fin de determinar los recursos económicos y obligaciones de la copropiedad.

¿Existe algún impedimento legal para que, no obstante la actual administración (provisional) tenga una información de aparentes deudas (copropietarios morosos en el pago de cuotas de administración anteriores a febrero de 2018), la nueva persona jurídica cobre los montos de tales deudas?

Deberá identificarse el origen de las deudas vencidas y los documentos que las soportan, para establecer si ellas representan recursos económicos de la copropiedad, que puedan ser exigidos conforme a las disposiciones legales. Para ello será fundamental conocer los documentos suscritos por los copropietarios que originaron la obligación con la constructora, antes de haberse conformado la copropiedad como una persona jurídica distinta de los copropietarios, así como los documentos mediante los cuales se transfieren estos derechos a la nueva copropiedad.

¿Qué manejo contable se le puede dar a esas posibles acreencias, comoquiera que su monto afectaría las cifras en la contabilidad?

Siempre que la copropiedad disponga de los soportes y documentos que demuestren la existencia de estas obligaciones y su transferencia a la nueva persona jurídica ellas podrán reconocerse en los estados financieros; si no existe evidencia objetiva de su existencia dichas partidas no podrían ser reconocidas en los estados financieros. Los activos contingentes no son reconocidos en los estados financieros, pero ello no significa que la entidad no pueda

mantener registros de control (como el de cuentas de orden) que sirvan como base para efectuar revelaciones de estas partidas.

La nueva persona jurídica o los copropietarios que la conforman, ¿tendrían algún tipo de responsabilidad (tributaria, civil, etc.) de las eventuales falencias que la administración anterior a febrero de 2018 hubieran cometido?

El CTCP no es el organismo competente para pronunciarse sobre las responsabilidades legales de la nueva persona jurídica o de los copropietarios, dado que nuestra función es eminentemente técnica. Tampoco, tiene facultad para calificar las actuaciones de los administradores, contadores, revisores fiscales, o copropietarios, dado que esta función corresponde a otras autoridades.

Por ello, en los estados financieros de la nueva copropiedad, solo deberán incorporarse aquellas partidas que cumplan los criterios para su reconocimiento; aquellas que no cumplan dichos criterios se presentarán por fuera de los estados financieros, por ejemplo, en las notas a los estados financieros.

¿El administrador provisional, como mandatario del propietario inicial (constructor) y responsable de la contabilidad, qué responsabilidad tendría, si las tiene, de las falencias de la gestión anterior a su llegada a la copropiedad en febrero de 2018?"

Las responsabilidades de los administradores, como responsables de la contabilidad de la copropiedad, serán las señaladas en la Ley 675 de 2001, en el código de comercio, o en otras disposiciones legales. En todo caso, es de especial relevancia que el administrador aplique lo señalado en el código de comercio y en el decreto 2649 de 1993, en relación con la reconstrucción de la contabilidad y elaboración de un estado de inventario.

Finalmente, le recomendamos revisar el contenido de la orientación técnica No. 15 Copropiedades de uso residencial, comercial o mixto, la cual establece directrices para la preparación de informes financieros en este tipo de entidades, y que puede accederse en el sitio web www.ctcp.gov.co, enlace publicaciones.(...)



Propiedad horizontal – inquietudes

Concepto	Pregunta
2018-0548	<p><i>“(...) A un contador de una copropiedad, administrador y Consejo de Administración le aplica la prohibición contenida en el Artículo 185 del C.Co., de no poder votar y aprobar los estados financieros que ellos mismos presentan?</i></p> <p><i>¿Para el Contador que incurre en dicha práctica constituye una falta a la ética?</i></p> <p><i>Qué pasa si un contador se niega a realizar los ajustes solicitados por el Revisor Fiscal de la Copropiedad y por esto el Revisor Fiscal genera unas excepciones a los estados financieros?</i></p> <p><i>Si a pesar de los anterior los estados financieros son aprobados por la mayoría de los Copropietarios, ¿pueden los Copropietarios que no aprobaron dichos estados financieros denunciar al contador por faltar a la ética?</i></p> <p><i>Que pasa con el Administrador, Contador y Consejo de Administración de una propiedad horizontal que deciden no tener en cuenta lo aprobado en asamblea de copropietarios respecto a las obras presupuestas y realizan otras obras por fuera del presupuesto aprobado?</i></p> <p><i>Que pasa con el Administrador, Contador y Consejo de Administración de una propiedad horizontal que sobrepasan el presupuesto aprobado en Asamblea anterior.</i></p> <p><i>Pueden los Copropietarios que no aprobaron dichos rubros demandar a los anteriores?”</i></p>

Respuesta

(...) A un contador de una copropiedad, administrador y Consejo de Administración le aplica la prohibición contenida en el Artículo 185 del C.Co., de no poder votar y aprobar los estados financieros que ellos mismos presentan?

El Artículo 185 del Código de Comercio, establece:

“Salvo los casos de representación legal, los administradores y empleados de la sociedad no podrán representar en las reuniones de la asamblea o junta de socios acciones distintas de las propias, mientras estén en ejercicio de sus cargos, ni sustituir los poderes que se les confieran.

Tampoco podrán votar los balances y cuentas de fin de ejercicio ni las de la liquidación.”

De igual manera, los numerales 4 y 5, del Artículo 51 de la Ley 675 de 2001, enuncian:

“Artículo 51. Funciones del administrador. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes: (...)

4. Preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales, el informe para la

Asamblea General anual de propietarios, el presupuesto de ingresos y egresos para cada vigencia, el balance general de las cuentas del ejercicio anterior, los balances de prueba y su respectiva ejecución presupuestal.

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto. (...).”

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta, en nuestra opinión, la inhabilidad para efectos de votación y aprobación de estados financieros, cobija únicamente al administrador y al contador de la copropiedad, cuando ostenten la calidad de copropietarios.

Lo anterior teniendo en cuenta que está bajo su responsabilidad la preparación y presentación de los estados financieros al Consejo de Administración.

¿Para el Contador que incurre en dicha práctica constituye una falta a la ética?

Si a pesar de los anterior los estados financieros son aprobados por la mayoría de los Copropietarios, ¿pueden los Copropietarios que no aprobaron dichos estados financieros denunciar al contador por faltar a la ética?



Respecto a la segunda y cuarta preguntas, (...) si el consultante considera que las actuaciones del contador público han puesto en riesgo los intereses de la Copropiedad, basada en lo establecido en el Artículo 45 de la Ley 43 de 1990, puede presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes las violen.

Qué pasa si un contador se niega a realizar los ajustes solicitados por el Revisor Fiscal de la Copropiedad y por esto el Revisor Fiscal genera unas excepciones a los estados financieros?

En cuanto a la tercera pregunta, en nuestra opinión, como preparadores y responsables de la información financiera, es potestad del contador público y del administrador de la copropiedad aceptarlos, o no, los ajustes solicitados por el Revisor Fiscal.

Sin embargo, esto no exime a estos dos profesionales de garantizar que todas las operaciones de la copropiedad se desarrollen con el mayor nivel de transparencia y que sean incorporadas en los estados financieros de manera adecuada, según el marco técnico normativo actual, de información financiera, que le aplique.

En cuanto al Revisor Fiscal, de acuerdo con la materialidad de los ajustes, está en su criterio considerar si estas situaciones deben ser incluidas en su opinión, para lo cual se deben consultar los numerales 16 y 17 de la NIA 700, contenida en el Anexo Técnico del Decreto Único 2420 de 2015, acerca de los tipos de opinión, y que de manera textual, establecen:

“Tipos de Opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (...).”

Que pasa con el Administrador, Contador y Consejo de Administración de una propiedad horizontal que deciden no tener en cuenta lo aprobado en asamblea de copropietarios respecto a las obras presupuestas y realizan otras obras por fuera del presupuesto aprobado?

Que pasa con el Administrador, Contador y Consejo de Administración de una propiedad horizontal que sobrepasan el presupuesto aprobado en Asamblea anterior.

Dando Respuesta a las preguntas 5 y 6, en nuestra opinión, en el momento que el Administrador, Contador y/o los miembros del Consejo vayan en contra de las decisiones adoptadas por parte de la Asamblea General de Copropietarios, bien sea en cuanto al uso de los bienes y recursos de la copropiedad o el excederse en los topes aprobados para ejecutar, y que dichas situaciones no cuenten con una justificación válida, se podrán tomar las acciones legales que correspondan, a fin de que dichas personas respondan por el uso inadecuado de los recursos.

Adicionalmente, si por parte del Contador se presentan violaciones a la normatividad relacionada con la profesión contable, según lo establecido en el Artículo 45 de la Ley 43 de 1990 y la Resolución 667 de 2017, los directamente afectados pueden presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, que es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la Contaduría Pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes las violen. (...)

Propiedad Horizontal – no aplicación de NIIF

Concepto	Pregunta
2018-0298	Qué pasa si entre a trabajar como contadora independiente a un conjunto residencial, (...) por sus características estaría en el grupo 3 para llevar contabilidad simplificada, pero aún están manejando la contabilidad bajo norma local, me dicen que solo hasta este año se haría la transición, ¿se podrían presentar los estados financieros así para que la asamblea los apruebe y ya el próximo año se presentan con NIF o que consecuencias podría acarrear esto?

Respuesta

(...) la obligación de preparar las cuentas del ejercicio (información financiera) es responsabilidad del administrador de la copropiedad (numeral 4 del artículo 51), quien debe someterlos a consideración del Consejo de Administración y a aprobación por parte de la Asamblea de Copropietarios. (...)

Si la copropiedad debía aplicar normatividad del grupo tres, (NIF para microempresas), debió aplicar el marco técnico de información financiera para microempresas a partir del año 2015, y efectuar contabilidad en paralelo con el Decreto 2649 de 1993 durante el año 2014, para tener información comparativa cuando se emitieran los primeros estados financieros bajo el nuevo marco en el año 2015.

(...) al no generarse información financiera por los periodos 2015, 2016, y 2017 teniendo en cuenta el marco de información financiera vigente, dichos estados financieros no cumplen lo dispuesto en las normas legales, y aunque no es posible volver a generar nuevos estados financieros por dichos periodos, debido a que ya fueron puestos a consideración y aprobación de la asamblea general de propietarios (2015, 2016); si es importante que en adelante se observen las disposiciones legales respecto de la contabilidad y los marcos de información financiera aplicables, y se presente información financiera comparable a los copropietarios.

Al aprobarse información financiera que no cumple los requisitos de los marcos de información financiera vigente, la copropiedad se puede encontrar frente a errores contables que deben ser corregidos conformidad con el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015. (...):

“Correcciones de errores de periodos anteriores

2.39 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una microempresa correspondientes a uno o más periodos

anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y

b) podría razonablemente se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

2.40 efecto de las correcciones de errores anteriores. Se reconocerá en resultados en el mismo periodo en que el error es detectado. La microempresa deberá revelar la siguiente información: a) naturaleza del error y, b) el monto de la corrección para cada rubro en los estados financieros”.

(...) a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco normativo, esto es 1 de enero de 2015, los errores de ejercicios anteriores se reconocen contra el estado de resultados en el periodo en el cual fueron advertidos (periodo actual).

Esta directriz no aplica para los errores cometidos en el estado de situación financiera de apertura y en los ajustes realizados al inicio del periodo de aplicación del nuevo marco normativo (...) concepto 2017-0835 (...), mencionó:

“Es bueno resaltar, que a pesar de que una entidad del grupo 3 puede corregir los errores cuando los encuentra, esto es diferente a obviar los requerimientos establecidos por las disposiciones legales.

En otros términos, a pesar de que por definición una entidad del Grupo 3 no está obligada a efectuar reexpresión retroactiva de los errores, este no es el caso cuando simplemente no ha aplicado el nuevo marco desde la fecha que debe hacerlo, por lo cual debe corregir todas su información contable desde el 1 de enero de 2015, al margen de preparar el ESFA con corte al 1 de enero de 2014 y preparar sus estados financieros para el periodo de transición bajo el nuevo marco, con el ánimo de permitir la presentación de estados financieros comparativos de acuerdo con la nueva norma, para el año 2015”. (...)



Propiedad horizontal - reserva patrimonial de fondo imprevistos

Concepto	Pregunta
2018-0273	<p><i>“(…) En el Estado de situación financiera, se presenta en el Pasivo Corriente, el rubro “fondo inversión” por valor de \$16.330.011, el cual representa el 54% del total del pasivo. en la nota 8 de los estados financieros, fondo de inversión, se lee: “es un fondo constituido a partir de los excedentes de ejercicios anteriores y que permite hacer inversión en obras que necesite el conjunto”.</i></p> <p><i>(…) El contador manifestó que son utilidades del ejercicio anterior, que se reclasifican al Pasivo. Justificó su tratamiento como pasivo y no como patrimonio así: como patrimonio no se puede utilizar para invertir en obras y expensas del conjunto (“se quedan allí, sin utilizar”); en cambio al presentarlo como pasivo, se puede utilizar sin necesidad de pasarlo por presupuesto, ni llevarlo al gasto.</i></p> <p><i>Las explicaciones dadas, tanto por el contador, como por los contradictores, sobre el tema anterior, no convencieron a los Asambleístas, por lo cual la Asamblea aprueba que se realice la consulta a la entidad competente, con el fin de poder aprobar los Estados Financieros.</i></p> <p><i>¿Es técnicamente legal, a la luz de la normatividad aplicable a las Propiedades Horizontales, presentar como pasivo, en la cuenta fondo inversión, los excedentes de ejercicios anteriores?</i></p> <p><i>¿Si no es así, cuál sería la presentación de los excedentes de ejercicios anteriores en los estados financieros del año 2017, es decir, irían en el pasivo o en el patrimonio?</i></p> <p><i>¿Se debe convocar a una Asamblea extraordinaria para dar aprobación a los Estados Financieros de 31/12/2017, cualquiera que sea la Respuesta a la presente consulta, o ello no es necesario, si la Respuesta es que la actual presentación es correcta?”</i></p>

Respuesta

(…) En las prácticas de las propiedades horizontales es común encontrar este tipo de errores, mediante los cuales parte de los excedentes son reclasificados a un pasivo, de forma similar a como se realizan los registros cuando una entidad con ánimo de lucro distribuye sus excedentes y reconoce un dividendo o participación por pagar.

En una copropiedad, este procedimiento no es adecuado, dado que la partida no cumple los requisitos para ser reconocida como un pasivo.

En este caso, si una copropiedad desea establecer un fondo con destinación específica, lo primero que debe hacerse es establecer el fondo en el activo, trasladando recursos líquidos de la entidad a otra cuenta que bien podría denominarse “fondo con destinación específica”, como en el caso del fondo de imprevistos que ha sido establecido en la Ley 675 de 2001. Si al final del período se genera algún tipo de excedente, como el originado cuando los recursos del fondo

de imprevistos son causados y recaudados pero no utilizados durante el período, lo que debe constituirse es una reserva que forma parte del patrimonio, la cual para que sea efectiva debe tener asociada un fondo en el activo, que pueda ser utilizada en aquellas actividades no previstas, o que hayan sido establecidas previamente por la Asamblea u órganos de administración de la copropiedad.

De esta forma, al desembolsar los recursos o surgir los imprevistos, si se cumplen los criterios para reconocimiento se reconoce un gasto en el estado de resultados, y la reserva es reclasificada nuevamente a los excedentes acumulados para indicar que el propósito para el cual fue creada, ha sido cumplido.

Es importante anotar que la mera existencia de excedentes no es suficiente para la constitución de un fondo, y es allí donde se genera el error, dado que la reclasificación al pasivo (tratamiento inadecuado) o la constitución de una reserva con



los excedentes, no genera automáticamente la disponibilidad de recursos líquidos que puedan ser utilizados en los fines para el cual es constituido el fondo. (...)

En relación con la pregunta 3, si los estados financieros fueron aprobados aun conociendo la existencia de un error, debe tenerse en cuenta que dichos estados financieros generan efectos frente a terceros, y que la certificación y dictamen de ellos hacen presumir que han sido elaborados de conformidad con las normas legales.

Una opción que podrían evaluar los responsables de tales estados, es volver a presentar para aprobación dichos estados financieros, pero si no es posible hacerlo por las implicaciones legales que ello demanda y las dificultades para citar a una asamblea extraordinaria, los responsables de dichos estados deberían emitir una comunicación interna en la que informen sobre el error cometido en los estados financieros aprobados, y en el período siguiente presentar la reexpresión correspondiente.

Tratándose del Revisor Fiscal que dictaminó tales estados, si es aplicable, este debería aplicar

los procedimientos establecidos en las normas de auditoría con relación a hechos posteriores ocurridos con posterioridad a que dichos estados financieros fueron publicados.

Ahora bien, el caso expuesto en su consulta debe contabilizarse como un error, teniendo en cuenta lo establecido en el marco técnico aplicado por la entidad (ver apartados relacionados con las correcciones de errores).

También es de alta pertinencia que se explique a los usuarios de dichos estados que la mera existencia de excedentes no genera automáticamente la disponibilidad de recursos para la realización de otras obras previstas o imprevistas, dado que para ello se debe contar con los fondos líquidos en el activo, por cuanto los excedentes pueden generarse por el incremento de cuotas por cobrar vencidas y no pagadas.

El registro de un pasivo, tal como se indicó antes tampoco es adecuado, dado que este no cumple las condiciones para su reconocimiento. (...)



Propiedad horizontal – revelaciones sobre intereses de mora

Concepto	Pregunta
2018-0479	<p><i>“(…) En algunas copropiedades han optado por el principio de la prudencia manejar los intereses por mora en cuotas de administración en cuentas de orden, esto obedece a que en cierta ocasión la Asamblea decidió bajar la tasa de interés a aquellos morosos, segundo a que la cartera es una cifra significativa, entre algunos de los puntos que los llevó a tomar la decisión de no afectar el resultado, solo es afectado hasta el momento en que se recupera cartera.</i></p> <p><i>De manera atenta y respetuosa solicito de manera escrito por este medio, el concepto sobre si este manejo es errado, y de ser posible sustento legal para demostrar para no hay error y que los estados financieros reflejan la realidad, ya que en el estado de resultados se muestran los ingresos reales por concepto de intereses por mora y al momento de presentar las notas a los estados financieros se hace la aclaración o se tienen en cuenta en el total de las cuentas por cobrar cuanto corresponde por concepto de intereses de mora pendientes de cobro.”</i></p>

Respuesta

(…) En cuanto al reconocimiento de los intereses de mora, en las páginas 34 y 35 de la orientación técnica No 15 Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupo 1, 2 y 3) emitida por este consejo, (...).

Lo anterior no significa que no se deba suministrar información sobre las cuotas ordinarias vencidas, y sobre los intereses corrientes y de mora, en los informes financieros.

Por lo tanto, además de la información sobre cuotas ordinarias vencidas, que son reconocidas durante el período y presentadas en el balance y en el estado de resultados, es útil que en las

notas a los estados financieros se suministre información sobre los saldos totales de las deudas vencidas, incluidos los intereses corrientes y de mora que son reconocidos por fuera del balance, y que son exigibles en los procesos judiciales adelantados por la copropiedad.

De no hacerlo, se eliminaría información que es de alta pertinencia para que los copropietarios tomen decisiones relacionadas con la aprobación de los estados financieros y con la gestión operativa y financiera de los administradores de la copropiedad. (...)

Propiedad horizontal - obligatoriedad de implementar NIIF

Concepto	Pregunta
2018-0240	<p><i>Las propiedades horizontales están obligadas a implementar las NIIF</i></p> <p><i>Si es positivo me podría guiar con normatividad y el paso a paso de dicha convergencia</i></p> <p><i>¿Qué sucede si la propiedad horizontal aún no ha hecho este proceso?</i></p> <p><i>Qué responsabilidad se tiene como contador ante este inconveniente ya que llegado el caso es un trabajo adicional y tampoco lo quieren pagar.</i></p> <p><i>Les estaré muy agradecido si me colaboran con normativa y cartillas para dicha implementación. (...)</i></p>

Respuesta

(...) Las propiedades horizontales están obligadas a implementar las NIIF

El Artículo 51 de la Ley 675 de 2001 establece dentro de las funciones de los Administradores:

“la de llevar bajo su dependencia y responsabilidad la contabilidad del edificio o conjunto”.

Por lo anterior, al elaborar los informes financieros deberá aplicar el marco técnico normativo que sea pertinente, según lo establecido en el Decreto 2420 de 2015 (...)

Mediante concepto 2017-0656 el CTCP respondió lo siguiente:

“La obligación de las copropiedades de uso residencial o mixto de llevar contabilidad se encuentra establecida en el Art. 51 de la Ley 675 de 2001”.

Se debe tener en cuenta que al emitir los nuevos marcos de información financiera las autoridades de regulación actuando conjuntamente con el CTCP establecieron un marco de principios simplificado que contiene requerimientos mucho menores y más sencillos de aplicar que el anterior marco de principios contenido en el Decreto 2649 de 1993.

Este marco de principios, denominado el Grupo 3, es distinto del requerido para entidades clasificadas en el Grupo 2 o 1, que aplican la NIIF para las Pymes o las NIIF completas respectivamente.

Por lo anterior, cuando un preparador o usuario haga mención de la norma de información financiera que aplican las entidades clasificadas en el Grupo 3 es más adecuado referirse a un marco de principios simplificado y no a las normas internacionales de información

financiera.

Así, es probable que la mayoría de las copropiedades de uso residencial deban ser clasificadas en el grupo 3, un marco de principios contables cuya base de medición es el costo histórico y que requiere solo la presentación de un balance y un estado de resultados junto con sus notas.

Las simplificaciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación contenida en este marco de principios, que ha considerado las distintas necesidades de los usuarios y restricciones de costo-beneficio en las microempresas, se supone que facilitan el tránsito del marco de principios anterior (el contenido el Decreto 2649 de 1993) y el nuevo marco de información financiera (el contenido en el Decreto 2706 de 2012, compilado en el anexo 3º del Decreto 2420 de 2015).

El Artículo 51 de la Ley 675 de 2001, establece lo siguiente:

“La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes: (...)

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto...”

Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, concluimos lo siguiente:

- La propiedad horizontal al constituirse como una persona jurídica, dentro del alcance del Artículo 51 de la Ley 675 de 2001, se encuentra obligada a llevar contabilidad.



- Al encontrarse obligada a llevar contabilidad, debe clasificarse dentro de los grupos establecidos en el Decreto 2420 de 2015, y sus posteriores modificaciones.

Si es positivo me podría guiar con normatividad y el paso a paso de dicha convergencia

Sí la copropiedad se clasifica como una entidad del grupo tres¹⁷¹, debe aplicar el Marco de Contabilidad Para Microempresas contenido en el anexo tres del Decreto 2420 de 2015, sí la copropiedad se clasifica como grupo dos¹⁷² entonces debe aplicar el marco de información financiera contenido en el anexo dos del Decreto 2420 de 2015 (...) basado en NIIF para las PYMES.

Si la copropiedad tiene una planta de personal o prestadores de servicios inferior a diez personas, activos inferiores a 500 SMMLV e ingresos anuales inferiores a 6.000 SMMLV, entonces deberá clasificarse en el grupo tres, y su fecha de transición a las Normas de Información Financiera para Microempresas debió ser a enero 1 de 2014, en caso contrario pertenece al grupo dos y su fecha de transición debió ser enero 1 de 2015.

A partir de la fecha de aplicación del nuevo marco normativo, el reconocimiento contable, la medición, la presentación de estados financieros y las revelaciones, se realizarán de acuerdo con las diferentes secciones (1 al 34) de las NIIF para las PYMES o de los diferentes capítulos (1 al 14 de la NIF para microempresas) que se describen en los anexos segundo y tercero respectivamente del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

(...)

¿Qué pasa si la propiedad horizontal aún no ha hecho este proceso

Una entidad que no haya preparado sus primeros estados financieros con fundamento en los nuevos marcos de información financiera, estará expuesta a diversas contingencias de índole comercial, civil y tributaria, entre otras, dado que sus libros y los estados financieros preparados a partir de ellos no satisfacen los requerimientos legales y por lo tanto no constituye plena prueba lo que en ellos se consigna

El CTCP ha resuelto varias consultas sobre este tema, las cuales puede revisar en la página web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos, en especial la consulta 2016-0622

Qué responsabilidad se tiene como contador ante este inconveniente ya que llegado al caso es un trabajo adicional y tampoco lo quieren pagar

Tratándose de Contadores Públicos, que actúan como contadores de empresa, revisores fiscales o auditores externos, la certificación o dictamen de tales estados financieros también representa una violación de lo establecido en la Ley 43 de 1990, respecto de la aplicación de los principios de contabilidad y las normas de auditoría de general aceptación (ver Art. 6; Art. 7, numeral 3B; Art. 8, numeral 4; Art. 25, numeral 5, y Art. 37, numeral 7, entre otros).

Les estaré muy agradecido si me colaboran con normativa y cartillas para dicha implementación, ¿dónde busco la información? ya que hay varias opiniones en la web.

Las normas para propiedad horizontal del grupo dos se encuentran en el Decreto 2420 de 2015 anexo 1.2 y para el grupo tres en el anexo 3.

Adicionalmente a lo anteriormente expuesto, le recomendamos consultar la Orientación Técnica No. 15 emitida por el CTCP (...)

¹⁷¹ Los requisitos para aplicar el marco contable del grupo 3 (NIF para microempresas) están descritos en el Artículo 1.1.3.2, y en el capítulo primero del anexo tercero del Decreto 2420 de 2015.

¹⁷² Los requisitos para aplicar el marco contable del grupo dos (NIIF para las PYMES) están descritos en el Artículo 1.1.2.1 del Decreto 2420 de 2015.



Propiedad horizontal - obligación de aplicar NIIF

Concepto	Pregunta
2018-0474	<i>“Favor emitir su concepto con relación a si para las copropiedades (Propiedad Horizontal) es obligatoria la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera, NIIF, y en caso afirmativo a que grupo pertenecen.”</i>

Respuesta

(...) Según el Art. 51 de la Ley 675 de 2001 el administrador tiene como función llevar bajo su dependencia y responsabilidad la contabilidad del edificio o conjunto.

Por consiguiente, si una copropiedad conforma una persona jurídica distinta de los copropietarios, en los términos descritos por la Ley 675 de 2001, sus libros y contabilidad deberán ser llevados conforme a las disposiciones legales vigentes, es decir, los nuevos Marco Técnico Normativos - NMTN.

En lo que concierne al cronograma de aplicación de las Normas de Información Financiera, el

siguiente esquema detalla el mismo dependiendo el grupo en que sea clasificada la respectiva entidad:

Tratándose de una copropiedad de uso residencial clasificada en el Grupo 3, el marco de Información Financiera es una base de contabilidad simplificada, con requerimientos mucho más sencillos que los establecidos en el anterior Decreto 2649 de 1993, el cual contiene requerimientos que difieren de forma significativa de los establecidos para las entidades que aplican las normas de los Grupos 1 y 2, y que se fundamentan en las Normas Internacionales de Información Financiera para entidades cotizadas en bolsa y no listadas, y para las entidades del grupo 2 fundamentadas en las Normas Internacionales de Información Financiera basadas en las NIIF para las PYMES. (...)





Propiedad horizontal – fondo de imprevistos

Concepto	Pregunta
2018-0300	<p><i>“(…) ¿Cómo funciona el fondo de imprevistos, como se reglamenta y para que debe ser utilizado?</i></p> <p><i>(…) Contablemente ¿Qué quiere decir? o acaso es ¿el vencimiento de cuotas que no se pueden cobrar pasados cinco años?</i></p> <p><i>¿Están obligados a pagar algún impuesto por el usufructo o cobro de parqueaderos en las vías públicas? ¿Qué es un parqueadero comunal, sabiendo que no existen espacios privados?</i></p> <p><i>En la página 13 – Nota 8 Patrimonio</i></p> <p><i>Reserva fondo de imprevistos Ley 675/2001</i></p> <p><i>Patrimonio por concepto de fondo de imprevistos sería a favor o en déficit como dice total pasivo y patrimonio año 2017 \$628.728.782 y año 2016 \$577.741.930 ¿esa plata corresponde al fondo de imprevistos y está a favor de la Supermanzana Siete?</i></p> <p><i>¿Estos \$485.430.982 son dineros que deben existir en la caja o en bancos a favor de la Supermanzana Siete? (…)”</i></p>

Respuesta

Deterioro de cuentas por cobrar y condonación de las deudas

El análisis por deterioro de las cuotas por cobrar a copropietarios y la condonación de estas obligaciones deben tratarse como dos temas separados, y cumplir las disposiciones establecidas en la Ley y en el reglamento de propiedad horizontal.

El reconocimiento de pérdidas por deterioro (provisiones de cuotas por cobrar) opera como un mecanismo para evitar que las cuentas por cobrar (activos) se presenten por un importe superior al que se estima que será recuperado.

Si no se reconociera el deterioro de las cuotas por cobrar, el patrimonio estaría sobrestimado dado que el importe neto de las cuotas por cobrar que se estima serán recuperadas, podría ser significativamente inferior al importe presentado en libros, por concepto de las cuotas vencidas e intereses de mora.

El reconocimiento de dichas estimaciones es uno de los principales retos que tienen los responsables de la preparación de los estados financieros de una copropiedad, y por consiguiente, la revelación de la forma en que fueron realizadas dichas estimaciones es fundamental para que los usuarios de los estados financieros puedan tomar decisiones y para

evaluar la situación financiera y el estado de actividades (desempeño) de una copropiedad.

En relación con el castigo de las cuotas por cobrar vencidas (que se entiende se aplica para aquellas que han sido totalmente provisionadas), la decisión de eliminarlas de los estados financieros es una decisión que deberá efectuarse con fundamento en la Ley y el reglamento de la copropiedad, el cual para una mayor transparencia puede considerar que esta sea aprobada por la Asamblea de copropietarios, dado el efecto que esto tiene para aquellos copropietarios que cancelan oportunamente sus obligaciones.

De otra parte, el procedimiento aplicado para determinar el importe del deterioro de las cuotas por cobrar al final de cada período, así como de los intereses de mora causados y no pagados (provisiones de cuotas e intereses de mora por cobrar), deberá ser definido por los responsables de los estados financieros y revelado en el resumen de políticas contables de la copropiedad.

Para tal fin, se tendrá en cuenta toda la información disponible sobre los riesgos de crédito que afectan las posibilidades de recaudo de las cuotas e intereses de mora por cobrar.

Fondo de Imprevistos



En relación con la forma de contabilización del fondo de imprevistos, le recomendamos revisar el concepto 2018-0282, en donde se incorpora un resumen de los conceptos emitidos por el Consejo, y se hacen otras precisiones con relación a los rendimientos generados por este fondo. (...).

“Para mayor claridad, incluimos a continuación un ejemplo hipotético, en el cual se establecen los registros contables para los recursos recaudados por concepto de fondo de imprevistos:

Ejemplo: Una copropiedad causa durante el período de su informe financiero cuotas ordinarias por valor de

\$50.000, y \$5.000 por concepto del fondo de imprevistos.

Durante el período se recauda el 80% de las cuotas ordinarias y del fondo de imprevistos, quedando un saldo vencido del 20% en la cuenta de cuotas por cobrar.

Durante el periodo del informe se utiliza el 50% del fondo de imprevistos en la pintura del edificio, gastos que no fueron previstos en el presupuesto de ingresos y gastos de ese período; el otro 50% es mantenido para ser utilizado en otros períodos.

Los registros contables serían los siguientes:

Descripción	Debito	Crédito
Causación cuotas ordinarias y fondo de imprevistos		
Cuentas por Cobrar – Cuotas ordinarias	\$50.000	
Cuentas por Cobrar – Fondo de Imprevistos	5.000	
Ingresos – Cuotas Ordinarias		\$50.000
Otros Ingresos – Fondo de Imprevistos		5.000
Recaudo de cuotas ordinarias y fondo de imprevistos		
Disponible - Bancos – Cuotas Ordinarias y fondo de imprevistos	\$44.000	
Cuentas por Cobrar – Cuotas ordinarias		\$40.000
Cuentas por Cobrar – Fondo de Imprevistos		4.000
Reclasificación de los recursos recaudados del Fondo de Imprevistos		
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos	4.000	
Disponible - Bancos – Cuotas Ordinarias y fondo de imprevistos		4.000
Utilización de los recursos del fondo de Imprevistos durante el período		
Gastos (pintura del edificio no prevista en los gastos del período)	2.000	
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos		2.000
Apropiación de Excedentes al final del período		
Excedentes del período (Utilidades retenidas no apropiadas)	2.000	
Reservas – Fondo de Imprevistos		2.000
Uso del fondo de imprevistos en otro período		
Gastos (otros gastos no previstos)	2.000	
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos		2.000
Excedentes del período (Utilidades retenidas o no apropiadas)		2.000
Reservas – Fondo de Imprevistos	2.000	

Esta forma sugerida para su contabilización, tiene entre otras las siguientes ventajas:

1. Separa los recursos causados y recaudados por cuotas ordinarias y fondo de imprevistos.
2. Evita el reconocimiento de partidas en el pasivo que no cumplen los criterios de reconocimiento, tratamiento que no es el adecuado desde el punto de vista técnico, dado que genera obligaciones antes de que ellas sean exigibles, y sin respaldo en los activos líquidos de la copropiedad.
3. Hace más comprensible y transparente el uso de los recursos del fondo de imprevistos, los cuales

pueden ser utilizados durante el período de reporte o en otros períodos futuros.

4. Permite que las reservas constituidas con los excedentes de la copropiedad tengan un reflejo en un fondo líquido en el activo, y que ellas no se justifiquen únicamente por el crecimiento de cuotas por cobrar causadas y no pagadas.
5. Permite mostrar todos los ingresos y gastos de la copropiedad y establecer si las cuotas ordinarias cubren los gastos comunes de la copropiedad. En muchos casos, las cuotas ordinarias recaudadas no cubren los gastos comunes de la copropiedad y los recursos líquidos del fondo de imprevistos se utilizan para cubrir saldos pendientes de cuentas



por pagar corrientes que requieren ser canceladas por la copropiedad.

6. *Hace más transparente las decisiones de la Asamblea o de los responsables de la administración de la copropiedad, que han sido delegados para tomar decisiones con respecto al uso de los recursos de este fondo.*
7. *Permite cumplir los objetivos y principios de revelación, e informar de mejor manera sobre los gastos de la copropiedad, previstos y no previstos, lo que facilita para los copropietarios una mejor comprensión del presupuesto y de su ejecución, y de los gastos incurridos durante el período que no fueron previstos”.*

Otros tratamientos contables tales como: a) reconocer un gasto contra una provisión en el estado de resultados y afectar la provisión cuando los recursos sean utilizados o, b) crear una reserva con los excedentes y al efectuar el desembolso afectar la respectiva reserva, son contrarios a los requerimientos de los marcos de

información financiera, y generan información que no es útil para los copropietarios y otros usuarios de los estados financieros, primero porque se reconocen partidas que no cumplen los criterios de reconocimiento, y segundo porque no cumplen los objetivos y principios de revelación, impidiendo que los usuarios de los estados financieros tengan una mejor comprensión de los ingresos y gastos de la copropiedad, previstos y no previstos.

En relación con el tratamiento fiscal de los ingresos percibidos por los espacios de arrendamiento de las zonas comunes, (...) para efectos contables, dichos valores serán reconocidos como ingresos en el estado de resultados, y presentados por separado en el estado de actividades (resultados) o en las notas, tal como sea pertinente y resulte más útil para los usuarios de los estados financieros de propósito general, que son elaborados por una copropiedad. (...)

**Propiedad horizontal – fondo de imprevistos**

Concepto	Pregunta
2018-0859	<p><i>“ (...) Con base en lo anterior ante la Asamblea General de Copropietarios se presentó en el presupuesto el ítem para el recaudo de la reserva correspondiente al 1% del presupuesto y así fue aprobado en dicha asamblea de copropietarios la cual se recauda mes a mes durante el periodo de un año.</i></p> <p><i>Desde la publicación de la orientación técnica N° 15 de octubre 20 de 2015, no se ha contabilizado el valor recaudado en la Reserva Legal, como cuenta del patrimonio y así hasta la fecha dicha reserva legal a conservado el mismo valor, esto sin tomar en cuenta que no se han presentado imprevistos que requieran la utilización de dicho fondo.</i></p> <p><i>Por otro lado el contador manifiesta que hasta tanto no tenga autorización de la Asamblea de Copropietarios no hace el traslado a la cuenta de la Reserva Legal y así también se considera por el Revisor Fiscal, aunque el Consejo de Administración y la Administración hemos solicitado la reclasificación en el patrimonio. (...)</i></p> <p><i>Siendo el presupuesto, aprobado por la Asamblea General de Copropietarios en donde se incluye el recaudo del 1% del presupuesto para la reserva legal o fondo de imprevistos, ¿puede considerarse como autorización para contabilizarse como reserva legal en el patrimonio mes a mes teniendo en cuenta que sólo la misma Asamblea de Copropietarios es quien autoriza su utilización?</i></p> <p><i>¿Debe contabilizarse el recaudo del fondo de imprevistos o reserva legal en el activo en una cuenta bancaria independiente y al cierre del periodo hacer la reclasificación en la cuenta del patrimonio como reserva legal o requiere de aprobación adicional por parte de la asamblea para este tratamiento?”</i></p>

Respuesta

(...) Siendo el presupuesto, aprobado por la Asamblea General de Copropietarios en donde se incluye el recaudo del 1% del presupuesto para la reserva legal o fondo de imprevistos, ¿puede considerarse como autorización para contabilizarse como reserva legal en el patrimonio mes a mes teniendo en cuenta que sólo la misma Asamblea de Copropietarios es quien autoriza su utilización?

El CTCP ha preparado un concepto unificado sobre el manejo del fondo de imprevistos, el cual se encuentra en el concepto unificado 2018-0445, descrito más adelante, donde se especifica que el fondo de imprevistos hace parte de los activos en calidad de efectivo-restringido, por ende, no aplicaría la contabilización como reserva legal. Véase más adelante un ejemplo de su contabilización

¿Debe contabilizarse el recaudo del fondo de imprevistos o reserva legal en el activo en una cuenta bancaria independiente y al cierre del

periodo hacer la reclasificación en la cuenta del patrimonio como reserva legal o requiere de aprobación adicional por parte de la asamblea para este tratamiento?

(...) Sin embargo, como se explica más adelante, si al final del período hay excedentes, estos se pueden reclasificar como una reserva.

Esta respuesta ha sido tomada del concepto unificado sobre fondo de imprevistos en la consulta 2018-0445

“Por las permanentes inquietudes que se remiten al CTCP en relación con la forma adecuada de contabilización del fondo de imprevistos en las copropiedades, y la diversidad de prácticas que han sido identificadas, el CTCP con el ánimo de contribuir a la generación de informes financieros que cumplan con los objetivos y propósitos de generar información que sea útil para los usuarios, ha decidido efectuar una revisión completa de todos los conceptos emitidos en el período 2014-2018, y emitir un documento general en la que se unifiquen los conceptos emitidos y se hagan otras aclaraciones que son relevantes para la contabilización de estas transacciones”.

¿Cuál debe ser el tratamiento contable del fondo de imprevistos en la propiedad horizontal? (...)

El artículo 37 de la Ley 675 de 2001 establece lo siguiente:

“Art. 34. Recursos Patrimoniales. Los recursos patrimoniales de la persona jurídica estarán conformados por los ingresos provenientes de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, multas, intereses, fondo de imprevistos, y demás bienes e ingresos que adquiera o reciba a cualquier título para el cumplimiento de su objeto. (subrayado nuestro).

Art. 35. Fondo de Imprevistos. La persona jurídica constituirá un fondo para atender obligaciones o expensas imprevistas, el cual se formará e incrementará con un porcentaje de recargo no inferior al uno por ciento (1 %) sobre el presupuesto anual de gastos comunes y con los demás ingresos que la asamblea general considere pertinentes.

La asamblea podrá suspender su cobro cuando el monto disponible alcance el cincuenta por ciento (50%) del presupuesto ordinario de gastos del respectivo año.

El administrador podrá disponer de tales recursos, previa aprobación de la asamblea general, en su caso, y de conformidad con lo establecido en el reglamento de propiedad horizontal. (Subrayado nuestro).

Parágrafo. El cobro a los propietarios de expensas extraordinarias adicionales al porcentaje del recargo referido, solo podrá aprobarse cuando los recursos del Fondo de que trata este artículo sean insuficientes para atender las erogaciones a su cargo”.

De lo indicado anteriormente, y únicamente para lo relacionado con los efectos contables, desde la perspectiva de los nuevos marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, así como, la orientación No 15 de Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (grupo 1, 2 y 3) se puede concluir lo siguiente:

1. El fondo es un activo con destinación específica (efectivo restringido), el cuál debe conformarse con recursos líquidos de la copropiedad. No obstante lo anterior, cuando las cuotas ordinarias sean causadas y no recaudadas, los recursos del fondo se reflejarán en el saldo de cuentas por cobrar.
2. El fondo se constituye e incrementa su valor con los recursos obtenidos por cobros adicionales al presupuesto anual de gastos comunes (no inferior al 1%) y con otros ingresos que la asamblea considere pertinentes.

3. Los recursos del fondo forman parte de los recursos patrimoniales de la copropiedad y son cobrados conjuntamente con la cuota ordinaria que cubre las expensas comunes de la copropiedad.
4. El cobro del fondo de imprevistos puede suspenderse cuando este alcance el 50% del presupuesto anual de gastos del respectivo período.

Las indicaciones de la Orientación Técnica No. 15

En octubre del 2014 el CTCP emitió OT No. 15, en la cual se establecen directrices para la preparación y presentación de los informes financieros de propósito general en las copropiedades de uso residencial, comercial o mixto. Los EFPG, son aquellos que se ponen a disposición de usuarios que no tienen acceso a la información de la copropiedad.

Algunos apartes de esta orientación que son pertinentes para establecer la adecuada contabilización del fondo de imprevistos son los siguientes:

“El presupuesto

(...).En este orden de ideas, el presupuesto debe considerarse como una herramienta de gestión, que la Ley 675 de 2001 ha previsto para tal fin, y su ejecución debe guardar relación directa con los registros contables y otras formalidades de la contabilidad.

En su elaboración deberá tenerse en cuenta que los saldos de efectivo restringido, por ejemplo los generados por recaudos del fondo de imprevistos, no deben incluirse en el saldo inicial del efectivo que se incluye en el presupuesto de caja, debido a que esto podría afectar el valor de las cuotas ordinarias que se establecen para el 17 Ver: Núm. 4º, Art. 51 de la Ley 675 de 2001 18 Ver: Núm. 2º y 4º del Art. 38 y Art. 39 de la Ley 675 de 2001. 19 Ver: Art. 31 de la ley 675 de 2001. 20 Ver: Núm. 4º, Art. 51 de la Ley 675 de 2001. 16 siguiente período y los objetivos del fondo no serían cumplidos.

Por otra parte, también debe considerarse que los excedentes generados por la copropiedad (resultados acumulados), y que forman parte del patrimonio, no necesariamente representan flujos de efectivo, ya que estos pueden haberse originado por la causación de cuotas que aún no han sido recaudados.”

“El fondo de imprevistos

El Fondo de imprevistos es un activo con destinación específica que debe mantenerse en cuentas de ahorro, fondos fiduciarios u otras cuentas, y que se forma como mínimo con el 1% del presupuesto anual de ingresos y gastos de la copropiedad. Los recursos que forman parte de este fondo se cobran a los propietarios



junto con las cuotas ordinarias, y estos tienen como finalidad garantizar los recursos necesarios en el momento en que se incurra en situaciones no presupuestadas que impliquen la disposición de recursos adicionales a los recursos recaudados en las cuotas ordinarias de administración.

La Asamblea General podrá suspender el cobro del fondo de imprevistos cuando este ascienda al 50% del presupuesto ordinario de gastos del año¹⁷³. El Administrador podrá disponer de tales recursos previa aprobación del Consejo de Administración o de la Asamblea, y de conformidad con lo establecido en el reglamento de propiedad horizontal.

Para un mejor control la Asamblea de Propietarios podrá autorizar que los excedentes que se generan por los recaudos del fondo de imprevistos sean apropiados como una reserva, la cual formará parte del patrimonio. En todo caso, el fondo de imprevistos representan un activo con destinación específica, y este debe ser presentado por separado en los estados financieros, para diferenciarlo de otros activos de la copropiedad. Este tratamiento, evita que los excedentes generados por la copropiedad y los fondos reservados afecten el presupuesto de ingresos y gastos de períodos futuros.

A continuación se incluyen algunos lineamientos para la contabilización de este fondo:

- a. En las cuotas cobradas se debe separar el valor correspondiente a la cuota ordinaria y el valor asignado al fondo de imprevistos. Para tal fin, se recomienda utilizar cuentas independientes para identificar los recursos del fondo, cuya utilización está restringida a las decisiones del Consejo de Administración o de la Asamblea de la copropiedad.
- b. La totalidad de las cuotas cobradas, que incluyen la cuota ordinaria y el valor asignado al fondo de imprevistos, cuando sean exigibles, se registrarán como un ingreso en el estado de resultados. Para un mejor control y facilitar la revelación en los estados financieros o en las notas, se recomienda su presentación por separado en el estado de resultados.
- c. Cuando los recursos sean recibidos en efectivo se deberá registrar un crédito a la cuenta por cobrar y un débito a la cuenta efectivo y equivalentes de efectivo. De manera posterior se deberán reclasificar de la cuenta de efectivo y equivalentes de efectivo los recursos de uso restringido que representan los recaudos realizados para el fondo de imprevistos.
- d. Cuando la entidad utilice los recursos del fondo, y se cumplan los requisitos establecidos en el reglamento, los desembolsos realizados se acreditarán a la cuenta de efectivo restringido y se cargarán a las cuentas de resultados.
- e. Si al cierre del período la copropiedad genera excedentes, por ser mayores sus ingresos a sus gastos, y si estos se generaron por el recaudo y

no utilización de los recursos del fondo de imprevistos, este Consejo recomienda que la Asamblea de Propietarios apruebe la constitución de una reserva con destinación específica para reclasificar los excedentes en el patrimonio. Si el fondo de imprevistos no fue utilizado durante el período, el monto de la reserva podría ser igual al valor disponible en los fondos restringidos del activo. Este procedimiento evita que el presupuesto del siguiente período se vea afectado por la existencia de fondos de uso restringido en las cuentas de efectivo o por la existencia de excedentes en período que no hayan sido apropiados como reservas en el patrimonio.

- f. En el caso de que los fondos de imprevistos generen rendimientos financieros para la copropiedad, dichos rendimientos se registrarán como ingresos en el estado de resultados. La Asamblea o el Consejo de administración, deberá determinar si estos rendimientos incrementan el valor del fondo o si estos son de libre disponibilidad para atender expensas necesarias de la copropiedad.”

“La apropiación como reservas de los excedentes del ejercicio y ejercicios anteriores

(...). Los excedentes (resultados acumulados o ganancias retenidas) pueden ser apropiados como reservas y seguir siendo parte del patrimonio, ya sea por disposición expresa contenida en el reglamento o por aprobación de la Asamblea de Propietarios.

La Copropiedad puede aprobar la constitución de reservas con los excedentes que se generan por los recaudos del fondo de imprevistos y por excedentes de otras fuentes, que pueden apropiarse para el mantenimiento, reparación, construcción o fabricación de bienes comunes, esenciales o no esenciales. Estas reservas que permanecen en el patrimonio, por efecto de la reclasificación de las ganancias retenidas, no necesariamente reflejan la existencia de fondos líquidos, ya que es posible que la entidad tenga resultados acumulados de períodos anteriores, y estos no estén representados por fondos líquidos. Por ejemplo, cuando se reconoce la causación de cuentas por cobrar se incrementan los ingresos y por esta vía los excedentes, pero no necesariamente los flujos de efectivo, ya que si los propietarios no cancelan oportunamente sus cuotas, el recaudo se aplaza para períodos futuros.”

Las Consideraciones del CTCP para establecer la forma de contabilización de los recursos del fondo de imprevistos son:

1. Cuando los recursos del fondo de imprevistos son exigibles, estos son reconocidos como un ingreso en el estado de resultados y una cuenta por cobrar en el estado de situación financiera, pero si ellos

¹⁷³ Ver: Art. 35 de la Ley 675 de 2001.



no son utilizados durante el mismo período y los recursos de cuotas ordinarias cubren la totalidad de las expensas comunes ordinarias, estos recursos adicionales generarán un excedente en el estado de actividades, el cual, lo más adecuado, es que sea apropiado como una reserva dentro del activo neto que bien podría denominarse “reserva del fondo de imprevistos”. Por ello, si este es el caso, la reserva patrimonial será equivalente al importe de los recursos del fondo de imprevistos registrado en cuentas de efectivo restringido y cuentas por cobrar.

Cuando los recursos del fondo de imprevistos que son causados durante un período son utilizados durante ese mismo período, en gastos que no habían sido previstos, no se generaría ningún excedente en el estado de actividades, y no sería posible constituir la reserva del fondo de imprevistos en el activo neto. En este caso, la administración de la copropiedad, debería verificar que se cumplan los requerimientos establecidos en el reglamento de la copropiedad para el uso de estos recursos, y revelar en los estados financieros o en las notas la forma en que dichos recursos fueron utilizados.

2. Cuando los recursos de cuotas ordinarias son superiores al importe de las expensas comunes ordinarias, esto podría generar un excedente adicional, el cuál según los requerimientos legales puede ser utilizado para incrementar el importe del fondo de imprevistos, siempre que tales excedentes se reflejen en recursos líquidos que puedan ser trasladados a la cuenta de efectivo restringido en la que se mantienen los recursos del fondo de imprevistos.
3. Cuando los recursos de cuotas ordinarias son inferiores al importe de las expensas comunes ordinarias, esto podría generar un déficit para la copropiedad, lo que impediría efectuar la reserva patrimonial del fondo de imprevistos.
4. Cuando una copropiedad mantiene altos niveles de cuotas por cobrar vencidas (incluida las del fondo de imprevistos), esto generará problemas de liquidez, por la existencia de cuentas por pagar que son reconocidas pero no pagadas. Esta situación también puede generar pérdidas para la copropiedad, por el efecto del reconocimiento de gastos por deterioro de las cuentas por cobrar vencidas. Por lo tanto,

si este es el caso, podría existir un fondo líquido del fondo de imprevistos, y la entidad presentar problemas de liquidez derivados del crecimiento de las cuentas por cobrar no pagadas y de las cuentas por pagar.

En conclusión, cuando los recursos del fondo de imprevistos no son utilizados durante el período, se pueden generar las siguientes situaciones:

- a. **Todas las cuotas ordinarias, incluida las del fondo de imprevistos, son causadas y pagadas.** En este caso, existiría un fondo líquido en el activo disponible para el uso en actividades no previstas, y podrían existir excedentes en el estado de actividades, parte del cual debería ser apropiado como una reserva con destinación específica que forma parte del activo neto (reserva del fondo de imprevistos). La constitución de esta reserva en el activo neto no sería posible si la copropiedad no genera excedentes o si estos son negativos.
- b. **Una parte de las cuotas ordinarias, incluidas las del fondo de imprevistos, fueron causadas y pagadas, y otra parte fueron causadas pero no pagadas por los copropietarios.** En este caso, existiría un fondo líquido en el activo disponible para el uso en actividades no previstas, inferior al porcentaje del 1% del presupuesto anual de gastos establecido en la Ley, y podrían existir excedentes en el estado de actividades, parte del cual debería ser apropiado como una reserva con destinación específica que forma parte del activo neto (reserva del fondo de imprevistos). La constitución de esta reserva en el activo neto no sería posible si la copropiedad no genera excedentes o si estos son negativos. Esto es consecuencia de que algunas cuotas ordinarias, incluidas las del fondo de imprevistos, aún no han sido recaudadas.

La apropiación de los excedentes como una reserva en el activo neto hace más útil los informes financieros y facilita la utilización de los recursos del fondo, por cuanto el importe de la reserva patrimonial se reflejaría en las partidas del balance (efectivo restringido, cuotas por cobrar u otras partidas) y haría más comprensible para los copropietarios si existen fondos líquidos que puedan ser utilizados en actividades no previstas.

Conforme a lo anterior, si en otro período los recursos del fondo son utilizados, en ese período



se reconocería el gasto correspondiente, y simultáneamente se reclasificaría el saldo de la reserva del activo neto, a los excedentes acumulados, compensando de esta forma el gasto que se reflejaría durante el período en el estado de actividades.

En conclusión, para facilitar el manejo contable del fondo de imprevistos, este Consejo recomienda que el fondo líquido solo se constituya con los recursos efectivamente recaudados y la parte causada pero no pagada sea reconocida como una cuenta por cobrar del fondo de imprevistos, la cual incrementara el fondo líquido cuando ella sea efectivamente recaudada. Cuando existen altos niveles de mora en una copropiedad, la constitución del fondo líquido con el 1% del presupuesto anual de gastos, podría afectar la liquidez de la copropiedad e impedir que otras obligaciones sean oportunamente canceladas.

Para mayor claridad, incluimos a continuación un ejemplo hipotético, en el cual se establecen los

registros contables para los recursos obtenidos por concepto de fondo de imprevistos:

Ejemplo: Una copropiedad causa durante el período de su informe financiero cuotas ordinarias por valor de \$50.000, y establece en \$500, la cuota del fondo de imprevistos, la cual se establece a partir del presupuesto anual de gastos, el cual es igual al importe de los ingresos, y se recauda conjuntamente con las cuotas ordinarias. Durante el período solo recauda el 80% de las cuotas ordinarias y del fondo de imprevistos, quedando un saldo vencido del 20% en la cuenta de cuotas por cobrar. Durante el periodo del informe se utiliza \$200 del fondo de imprevistos en actividades que no fueron previstos en el presupuesto anual de ingresos y gastos de ese período; el saldo será utilizado en otros períodos.

Los registros contables serían los siguientes:

Descripción	Débito	Crédito
Causación cuotas ordinarias y fondo de imprevistos		
Cuotas por Cobrar – Cuotas ordinarias	\$50.000	
Cuotas por Cobrar – Fondo de Imprevistos (Cuenta Restringida)	500	
Ingresos – Cuotas Ordinarias		\$50.000
Otros Ingresos – Fondo de Imprevistos		500
Recaudo de cuotas ordinarias y fondo de imprevistos		
Disponible - Bancos – Cuotas Ordinarias y fondo de imprevistos	\$40.400	
Cuotas por Cobrar – Cuotas ordinarias		\$40.000
Cuotas por Cobrar – Fondo de Imprevistos		400
Reclasificación de los recursos recaudados del Fondo de Imprevistos		
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos	400	
Disponible - Bancos – Cuotas Ordinarias y fondo de imprevistos		400
Utilización de los recursos del fondo de Imprevistos durante el período		
Gastos no previstos	200	
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos		200
Apropiación Excedentes al final del período (no aplica cuando no se generen excedentes o déficit)		
Excedentes del período (Utilidades acumuladas no apropiadas)	300	
Reservas – Fondo de Imprevistos (incluye la parte causada pero no recaudada)		300
Uso del fondo de imprevistos en otro período		
Gastos no previstos	200	



Descripción	Débito	Crédito
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos		200
Excedentes del período (Excedentes retenidas o no apropiadas)		200
Reservas – Fondo de Imprevistos	200	

Esta forma de contabilización, tiene entre otras las siguientes ventajas:

- a) Separa los recursos causados y recaudados por cuotas ordinarias y fondo de imprevistos.
- b) Evita el reconocimiento de partidas en el pasivo que no cumplen los criterios de reconocimiento, tratamiento que no es el adecuado desde el punto de vista técnico, dado que genera obligaciones antes de que ellas sean exigibles, y sin respaldo en los activos líquidos de la copropiedad.
- c) Hace más comprensible y transparente el uso de los recursos del fondo de imprevistos, los cuales pueden ser utilizados durante el período de reporte o en otros períodos futuros.
- d) Permite que las reservas constituidas con los excedentes de la copropiedad tengan un reflejo en un fondo líquido en el activo, y que ellas no se justifiquen únicamente por el crecimiento de cuotas por cobrar causadas y no pagadas.
- e) Permite mostrar todos los ingresos y gastos de la copropiedad y establecer si las cuotas ordinarias cubren los gastos comunes de la copropiedad. En muchos casos, las cuotas ordinarias recaudadas no cubren los gastos comunes de la copropiedad y los recursos líquidos del fondo de imprevistos se utilizan para cubrir saldos pendientes de cuentas por pagar corrientes que requieren ser canceladas por la copropiedad.
- f) Hace más transparente las decisiones de la Asamblea o de los responsables de la administración de la copropiedad, que han sido delegados para tomar decisiones con respecto al uso de los recursos de este fondo.
- g) Permite cumplir los objetivos y principios de revelación, e informar de mejor manera sobre los gastos de la copropiedad, previstos y no previstos, lo que facilita para los copropietarios una mejor comprensión del presupuesto y de su ejecución, y de los gastos incurridos durante el período que no fueron previstos". (...)

**Propiedad horizontal - fondo de Imprevistos**

Concepto	Pregunta
2018-0115	<p><i>“Tengo una duda respecto a la contabilización que se está realizando en algunas copropiedades del fondo de imprevistos.</i></p> <p><i>En la mayoría de las copropiedades de uso residencial, cuando se prepara el presupuesto se incluye un valor equivalente al 1% de los gastos para el fondo de imprevistos y casi siempre el presupuesto es aprobado con ese 1%, cada mes se contabiliza el gasto con crédito a Patrimonio Reservas (fondo de Imprevistos), igualmente se realiza el traslado de la cuenta corriente a la cuenta del fondo de imprevistos.</i></p> <p><i>Pregunta 1: Qué malo tiene si se contabiliza mensualmente con cargo a resultados dicho 1% y se afecta el patrimonio?</i></p> <p><i>Pregunta 2: Sí solo se espera hasta la asamblea del año siguiente, se está perdiendo rendimientos si no se monetiza el fondo de imprevistos, porque estaría sometido hasta la aprobación de la próxima asamblea y eso no me parece viable.</i></p> <p><i>En el literal e) pagina 28 ustedes dicen: Si al cierre del período la copropiedad genera excedentes, por ser mayores sus ingresos a sus gastos, y si estos se generaron por el recaudo y no utilización de los recursos del fondo de imprevistos, este Consejo recomienda que la Asamblea de Propietarios apruebe la constitución de una reserva con destinación específica para reclasificar los excedentes en el patrimonio.</i></p> <p><i>Con respecto a lo anterior, si mensualmente las copropiedades están contabilizando el gasto y monetizando, se llega al mismo resultado. ejemplo: y les voy a demostrar que es igual.</i></p> <p><i>Si al cierre del periodo la copropiedad venia causando el gasto y de todas maneras se presentan excedentes, ¿para qué constituir la reserva, si está apropiada mensualmente?</i></p> <p><i>Veamos, una copropiedad presenta excedentes por \$15.000.000, pero mensualmente venía apropiando el fondo de imprevistos, que al final del año asciende a \$10.000.000 lo estaba monetizando en la cuenta correspondiente y le generaba rendimientos.</i></p> <p><i>Ahora veamos otro caso. La copropiedad presenta excedentes de \$25.000.000, mensualmente no se contabilizó el gasto, ni se afectó el patrimonio, tampoco se monetizó en la cuenta del fondo de imprevistos, por lo tanto, no se generó rendimientos y luego a ese resultado de \$25.000.000 le aplicó la reserva de \$10.000.000 como fondo de imprevistos que fueron aprobados en el presupuesto presentado a la asamblea del mes de Marzo de 2017, se llega al mismo resultado Excedentes de \$15.000.000 que se van para el patrimonio.</i></p> <p><i>Un tercer caso: En una copropiedad de uso residencial todos los meses se causan las cuotas de administración y el 1% del fondo de imprevistos, allí la cartera vencida es bastante alta y lo que se recauda escasamente alcanza para atender los gastos fijos de la copropiedad como: (administración, nómina, personal aseo y todero, vigilancia, honorarios contador, Revisor Fiscal, gastos de aseo y mantenimiento motobombas y otros menores), pero físicamente no queda dinero para monetizar el fondo de imprevistos.</i></p> <p><i>Mensualmente se contabiliza el gasto con crédito a Patrimonio (Fondo de imprevistos)</i></p> <p><i>¿Cuál sería su concepto en este tercer caso, si de todas maneras se ha venido causando el gasto y afectando el patrimonio con la constitución del fondo de imprevistos? lo único que no se ha hecho es monetizarlo.</i></p> <p><i>La copropiedad genera excedentes porque causa ingresos así no se recauden.</i></p> <p><i>¿Para qué enredar tanto a la gente, si vamos a llegar al mismo resultado con diferente procedimiento? (...)</i></p>



Respuesta

(...) Ahora bien, para dar mayor claridad a los temas incluidos en su consulta, incluimos a continuación nuestros comentarios para cada una de sus preguntas.

¿Qué malo tiene si se contabiliza mensualmente con cargo a resultados dicho 1% y se afecta el patrimonio?

Al respecto del Artículo 35 de la ley 675 de 2001, respecto del fondo de imprevistos menciona lo siguiente:

“La persona jurídica constituirá un fondo para atender obligaciones o expensas imprevistas, el cual se formará e incrementará con un porcentaje de recargo no inferior al uno por ciento (1 %) sobre el presupuesto anual de gastos comunes y con los demás ingresos que la asamblea general considere pertinentes.

La asamblea podrá suspender su cobro cuando el monto disponible alcance el cincuenta por ciento (50%) del presupuesto ordinario de gastos del respectivo año.

El administrador podrá disponer de tales recursos, previa aprobación de la asamblea general, en su caso, y de conformidad con lo establecido en el reglamento de propiedad horizontal”.

La causación de los recursos del fondo de imprevistos debe contabilizarse como ingresos en el estado de resultados, contabilizando como contrapartida la cuenta por cobrar correspondiente. Cuando se recibe el pago se disminuye el importe de cuentas por cobrar y se incrementa la cuenta de efectivo o equivalente de efectivo, la cual conformará un fondo con destinación específica.

En consecuencia, los recursos del fondo de imprevistos pueden estar representados por un fondo de efectivo con destinación específica, y por los saldos causados y no cobrados que se incorporan en el importe de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, el CTCP no considera adecuado reconocer el ingreso afectando directamente las cuentas del patrimonio. Si el presupuesto anual de gastos comunes es cubierto con los recaudos ordinarios, sin incluir los recursos causados del fondo de imprevistos, lo normal es que al final del período exista un excedente, y con este se constituya la reserva en cuentas del patrimonio, la cual no necesariamente sería igual al importe de efectivo restringido registrado en el activo,

dado que es probable que algunos importes no hayan sido cobrados. De acuerdo con el Art. 35 de la ley 675 de 2001, la asamblea también podría aprobar que otros ingresos del período no incluidos en el presupuesto, y que incrementan el excedente del período, sean apropiados para incrementar la reserva del fondo de imprevistos.

Si solo se espera hasta la asamblea del año siguiente, ¿se está perdiendo rendimientos si no se monetiza el fondo de imprevistos, porque estaría sometido hasta la aprobación de la próxima asamblea y eso no me parece viable?

Si los ingresos del período, distintos de los provenientes del fondo de imprevistos, no cubren el presupuesto de gastos comunes de la copropiedad, y los recursos de este fondo deben utilizarse para cubrir parte de este déficit, le corresponderá a la asamblea de copropietarios establecer un procedimiento más ágil para autorizar el uso de estos fondos, lo cual podría ocurrir durante el período si se cumplen los requisitos de aprobación requeridos por la Ley o los que hayan sido establecidos por la asamblea de copropietarios.

Por ejemplo, la asamblea podría autorizar a la administración o al Consejo de administración, para que se pueda disponer durante el período de los recursos líquidos del fondo de imprevistos, cuando los ingresos ordinarios no sean suficientes para cubrir los costos y gastos de la copropiedad durante el período.

Resaltamos la importancia de identificar las cuentas del activo en las cuales se registran los recursos del fondo de imprevistos, dado que cuando se causa el importe aprobado del fondo se registra una cuenta por cobrar, y una parte de ella puede no ser recaudada de los copropietarios.

Por esta razón, este consejo ha recomendado que se separe el importe de saldos en mora de las cuotas de los copropietarios, de tal forma que se identifique la parte de cuotas ordinarias y el importe del fondo de imprevistos que se encuentra pendiente de pago.

Por lo anterior, el registro sugerido en su consulta que reconoce un gasto con abono al patrimonio, en opinión de este consejo tampoco es



pertinente, dado que los gastos originan principalmente por disminuciones de los activos o incrementos de los pasivos, y en este caso no se ha generado el cambio en los recursos, que se requiere para el reconocimiento de esta partida.

Otra cosa distinta, es que los recursos del fondo cuando se utilicen originen el registro de un gasto en el estado de resultados, con abono al recurso, y adicionalmente, la reserva constituida en el patrimonio sea reclasificada a la cuenta de utilidades retenidas, para mostrar que ya se han cumplido las instrucciones de la Asamblea, o de quien resulte pertinente, para la utilización de estos fondos.

Si al cierre del periodo la copropiedad venia causando el gasto y de todas maneras se presentan excedentes, ¿para qué constituir la reserva, si está apropiada mensualmente?

Ver Respuesta al punto 1. Si se cumple lo establecido en la Ley 675 de 2001 el fondo de imprevistos se conformará con un porcentaje no inferior al 1% del presupuesto anual de gastos comunes y con los demás ingresos que la asamblea considere pertinentes.

Además, se tendrá en cuenta que la asamblea

podrá suspender su cobro cuando el monto disponible alcance el cincuenta por ciento (50%) del presupuesto ordinario de gastos del respectivo año, y que el administrador podrá disponer de tales recursos, previa aprobación de la asamblea general, en su caso, y de conformidad con lo establecido en el reglamento de propiedad horizontal.

¿Cuál sería su concepto en este tercer caso, si de todas maneras se ha venido causando el gasto y afectando el patrimonio con la constitución del fondo de imprevistos? lo único que no se ha hecho es monetizarlo.

Como se indicó antes, no es adecuado reconocer la reserva afectando los resultados del período. Tampoco es adecuado que se constituya una reserva incrementando el importe de pérdidas ocurridas durante el período.

El CTCP reitera la necesidad de explicar a los diferentes usuarios que el importe de las reservas por fondo de imprevistos incorporadas en el patrimonio, no necesariamente es igual al importe de la cuenta de efectivo restringido que se incorporan en el activo. Una parte de estas reservas pueden estar representada por saldos de cuentas por cobrar no recaudadas, o por otros activos diferentes de efectivo. (...)



Propiedad horizontal - políticas contables

Concepto	Pregunta
2018-0965	<i>“Quiero saber con base en que norma se hace claridad a un grupo de consejeros en PH sobre la obligatoriedad de que existan las políticas NIF, ya que uno de ellos menciona que no es necesaria su elaboración”</i>

Respuesta

(...) Las normas de información financiera no exigen la elaboración de un manual de políticas contables, este es un tema que forma parte del sistema de control interno de la entidad, y que en algunos casos podría resultar pertinente y útil para la elaboración de los estados financieros de propósito general de una entidad y para ejercer control en el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones, otros eventos y sucesos que afectan a la entidad.

No obstante lo anterior, los 3 marcos normativos emitidos en Colombia, contiene directrices para determinar lo que representa un juego completo de estados financieros, ya sea que se trate de entidades clasificadas en el Grupo 1, 2 o 3, estas normas exigen que se incorpore como parte del informe financiero que se coloca a disposición de los usuarios, en las notas a los estados financieros, un resumen de las políticas contables aplicadas por la entidad y que deben ser consistentes con el marco de información financiera que ha sido aplicado.

Esto ayuda a los usuarios a obtener una mejor comprensión de los estados financieros de una entidad y se alinea con los objetivos de generar información que sea útil para que los usuarios tomen decisiones; si se excluyera, este apartado de los estados financieros, ellos no cumplirían el propósito para el cual fueron elaborados.

En conclusión, una entidad cumplirá los requerimientos de presentación y revelación contenidos en el marco técnico, conforme al grupo en el que haya sido clasificada la copropiedad.

Esto sin perjuicio, de que la administración, como responsable de los estados financieros, cuando resulte pertinente, decida elaborar un manual de políticas contables, u otros manuales de procedimientos, que le ayuden a ejercer un mayor control sobre las actividades realizadas por la copropiedad.

Tratándose de una copropiedad que ha sido clasificada en el Grupo 3, los requerimientos de lo que representa un juego completo de estados financieros son los contenidos en el párrafo 3.8, el cual indica lo siguiente:

“Conjunto completo de estados financieros

3.8. *Un conjunto completo de estados financieros de una microempresa comprende:*

- Un estado de situación financiera.*
- Un estado de resultados.*
- Notas a los estados financieros. Son parte integral de los estados financieros y deben prepararse por la administración, con sujeción a las siguientes reglas:*

Cada nota debe aparecer identificada mediante números o letras y debidamente titulada, con el fin de facilitar su lectura y cruce con los estados financieros respectivos.

Cuando sea práctico y significativo, las notas se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo de los estados financieros.

*Las primeras notas deben identificar el ente económico, **resumir sus políticas y prácticas contables y los asuntos de importancia relativa.***

Las notas deben ser presentadas en una secuencia lógica, guardando, en cuanto, sea posible el mismo orden de los rubros de los estados financieros. Las notas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable en los estados financieros.

En forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos:

- Ente económico: Nombre, descripción de la naturaleza, fecha de constitución, duración y actividad económica de la microempresa reportante.*
- Fecha de corte o período al cual corresponda la información.*



- **Principales políticas y prácticas contables, con expresa indicación de los cambios contables que hubieren ocurrido de un periodo a otro.**
- *Activos y pasivos, clasificados en corrientes y no corrientes, de acuerdo con los numerales 4.3 a 4.6.*
- *La depreciación acumulada y el deterioro del valor de un activo se deben presentar asociados con el activo respectivo.*
- *Clases de ingresos y gastos.*
- *La microempresa debe indicar en una nota adicional a los estados financieros, los movimientos del patrimonio durante el ejercicio contable, si los hubiere.*

Las microempresas podrán, preparar cualquier otro estado financiero que consideren necesario para una mejor comprensibilidad de su situación financiera o del resultado de sus operaciones.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto).

En el caso, en que la copropiedad haya sido clasificada en el Grupo 2 o 1, se considerará lo establecido en los anexos 2 o 1, respectivamente, del Decreto 2420 de 2015, (...).

Para terminar, debemos señalar que al establecer las políticas contables aplicadas por la copropiedad, además de considerar lo establecido en el marco técnico en el que haya sido clasificada la entidad, es de alta importancia tener en cuenta las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de propósito general y el objetivo o propósito para el que han sido elaborados, los cuales deben ser útiles para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad y para evaluar la gestión de los administradores.

Si no se consideran estos elementos, las políticas contables aplicadas por la entidad podrían cumplir los requerimientos de la norma, pero no el propósito de los estados financieros. (...)



Propiedad Horizontal - presupuesto

Concepto	Pregunta
2018-0350	<p><i>“(…) Primera situación: Se aprobó en el proyecto de Presupuesto para el año 2017, una apropiación en Gastos por concepto de depreciación (...), lo cual (...), para cubrirlo, afecta proporcionalmente los ingresos en mayor valor, reflejado en la distribución de aportes mensuales por concepto de cuotas de Administración. Como, la depreciación, es un concepto que, inmediatamente no genera un flujo o salida real de dinero o efectivo, pero, al quedar registrado este valor en el presupuesto de gastos, junto con las demás erogaciones para el normal funcionamiento de la copropiedad, fue utilizada para el pago por diferentes conceptos (...)</i></p> <p><i>Propuesta propietarios asamblea: Que en lo sucesivo o años siguientes, estos recursos, aprobados en el Presupuesto de Gastos, al final de la vigencia, sean trasladados con destinación específica a la cuenta de Ahorros, (...), en donde están depositados los recursos para imprevistos, (...)</i></p> <p>Pregunta : <i>¿La propuesta de los propietarios en asamblea, es procedente (...)? (...). b) ¿Es obligación incluir el valor de la depreciación en el proyecto de Presupuesto (...)? (...).</i></p> <p><i>Segunda situación: En la Ejecución presupuestal (...), la Administración, presentó las cuotas de Administración (Ingresos) por causación, lo cual, en principio, los asistentes manifestaron que, era un contrasentido, pues se parte de que, el Sistema de Caja refleja el valor real y efectivo de los ingresos y egresos, en un periodo determinado un (1) año, para así comparar lo proyectado o programado Vs. lo ejecutado y, conocer su comportamiento en valores absolutos y relativos. Varios copropietarios, señalaron su preocupación e importancia por conocer lo que real y efectivamente ingresó por este concepto. (...)? (...)</i></p> <p>Pregunta: <i>Es pertinente la propuesta (...), de que en la ejecución presupuestal por tratarse del sistema de caja, la administración registre, lo que, efectiva y realmente ingreso por concepto de cuotas de administración, o la del contador, de que se registre por causación dichos ingresos?</i></p> <p><i>Tercera situación: En el Balance General a 31/12/2017 se presentó en la Cta. Corriente un saldo de \$8.350.000, sin embargo, accidentalmente, alguien conoció el extracto de dicha Cta. Corriente a 31/12/2017, con saldo total de \$16.830.000, y procedió a intervenir, solicitando una explicación en este sentido, (...)</i></p> <p><i>Propuesta propietarios asamblea: (...) varios propietarios, (...) propusieron, dos (2) escenarios alternativos;</i></p> <p><i>Escenario uno a) Que, en el Balance General (...) se indique el saldo total reflejado en el extracto de Cta. Corriente a 31/12/ del año correspondiente, b) Que, en el pasivo, en el rubro "costos, gastos o documentos por pagar" una vez efectuada la conciliación a 31/12/, se indique, el valor total de cuentas giradas y no cobradas a 31/12/2017 y el valor de cuentas pendientes por girar en Enero 2018. c) Que, en las notas a los estados financieros en "Costos y cuentas por pagar" se indique, desagregando - Valor \$xxxxx Cuentas giradas y no cobradas a 31/12/17 y Valor \$ xxxxx cuentas pendientes a girar en Enero del año siguiente.</i></p> <p><i>Escenario Dos - a) Que, en el Balance General- BANCOS-, se indique el saldo de Cta. Corriente una vez realizada la conciliación, como se presentó, pero; b) Que, en el PASIVO, en el rubro "Costos, gastos o documentos por pagar" se indique el valor total, de cuentas girada y no cobradas a 31/12/17 y de las cuentas pendientes de girar para el</i></p>



Concepto	Pregunta
	<p>mes de Enero 2018. c) Que, en las notas a los estados financieros en "Costos y cuentas por pagar" se indique desagregado el valor \$ xxxxx Cuentas giradas y no cobradas a 31/12/17 y valor \$ xxxxx cuentas a pagar en Enero 2018.</p> <p>Pregunta: ¿Cuál de los dos escenarios es válido o cualquiera de los dos? (...).</p> <p><i>Cuarta situación: En la asamblea ordinaria, la administración y contador, presentaron con la firma del Señor Revisor Fiscal, únicamente el Balance General y el Estado de Resultados. Algunos propietarios, preguntaron, por qué razón el Revisor Fiscal NO FIRMÓ, la Ejecución Presupuestal de Enero a Diciembre/año respectivo, al igual que, la relación de deudores y valor de la Cartera a 31/12/año respectivo? (...)</i></p> <p>Pregunta: En nuestro caso, es potestativo de la Asamblea General el nombramiento del Revisor fiscal, (...) por ende, a nuestro entender (...), le corresponde desempeñar aquellas funciones que, él R. de P. Horizontal o la Asamblea de Propietarios le asignen (...).</p> <p><i>¿Con fundamento en las anteriores funciones fijadas al Revisor Fiscal, en el R. de P. Horizontal, estaría inmersa la responsabilidad de, revisar y firmar la, Ejecución Presupuestal de Enero a Diciembre/año respectivo, al igual que, la relación de deudores y valor de la Cartera a 31/12/año respectivo? o será necesario asignarlas expresamente por la Asamblea o el Consejo de Administración?"</i></p>

Respuesta

(...) las actuaciones del Representante Legal, del Contador Público y del Revisor Fiscal, deberán valorarse a la luz de las disposiciones legales que le sean aplicables.

La firma del Representante Legal y el Contador Público son necesarias para que los informes financieros se entiendan certificados, y cuando en ellos se incorpora la firma del Revisor Fiscal, es porque los copropietarios han considerado pertinente que otro Contador Público emita una opinión adicional de que los estados financieros han sido elaborados conforme a las normas legales (...).

Inclusión de las Depreciaciones en el presupuesto anual de ingresos y gastos y opción de utilizar los recursos recaudados por este concepto para incrementar el fondo de imprevistos

El CTCP se ha pronunciado sobre este tema en la orientación profesional No. 15 Copropiedades de uso residencial o mixto, y en los conceptos 2016-0940, 2017-0227 y 2017-0350.

No obstante lo anterior, si en el presupuesto que se utiliza para determinar el valor de las cuotas ordinarias se incorporó el importe de las

depreciaciones que no requieren el uso del efectivo (el cual se elabora sobre la base de las entradas y salidas de caja y no sobre la base de la causación o devengo), y el recaudo de tales valores generó excedentes de efectivo para la copropiedad durante el período, la Asamblea de copropietarios podría decidir si tales excedentes son utilizados para disminuir la cuota de períodos futuros o para incrementar el fondo de imprevistos que es requerido por la Ley.

Para tal fin se requiere establecer si el importe de las depreciaciones del período que cubre el presupuesto fue incorporado para determinar el valor de las cuotas ordinarias causadas y cobradas durante el período.

Si tales excedentes de efectivo existen al final del período y no están comprometidos para cancelar otras obligaciones, al elaborar el presupuesto del año que será sometido a consideración de la asamblea, los saldos de efectivo disponibles distintos de los del fondo de imprevistos o los comprometidos para cancelar otras obligaciones, serán el punto de partida para la elaboración del presupuesto del año siguiente, y por lo tanto estos fondos podrán ser aplicados para disminuir la cuota del período siguiente o incrementar los



recursos del fondo de imprevistos, decisión que corresponderá a la Asamblea de Copropietarios.

Algunos parámetros que deben ser considerados para la elaboración del presupuesto en una propiedad horizontal son los siguientes:

- La elaboración corresponde al administrador de la copropiedad (numeral 1 y 4, del artículo 51 de la Ley 675 de 2001).
- Debe presentarse adicionalmente al presupuesto, la ejecución presupuestal (comparación del presupuesto aprobado, versus el presupuesto ejecutado), (numeral 4, del artículo 51 de la Ley 675 de 2001).
- El presupuesto anual de gastos comunes se incrementará con un porcentaje de recargo

no inferior al 1%, con el fin de atender obligaciones o expensas imprevistas (artículo 35 de la Ley 675 de 2001).

- La asamblea general de propietarios debe aprobar o improbar el presupuesto anual de ingresos y gastos (numeral 2 y 4, del artículo 38 de la Ley 675 de 2001).

Aunque no existe una definición legal o formal del término “presupuesto”, este concepto es diferente de los informes financieros de propósito general, que se preparan sobre las bases de causación o devengo.

Un resumen de las diferencias es la siguiente:

Concepto	Presupuesto	Información Financiera
Base de la elaboración	Sistema de caja (entradas y salidas proyectadas de dinero)	Sistema de causación (reconocimiento, aunque el pago no se realice o no se reciba)
Objetivo principal	Establecer el valor de las cuotas ordinarias en la copropiedad.	Presentar la situación financiera de la entidad, su desempeño y la capacidad de generar flujos de efectivo, a los usuarios de la información financiera.
Fondo de imprevistos	Debe incluirse en los activos, como un fondo líquido, por tratarse de una obligación legal, y por ende afecta el presupuesto proyectado de la entidad.	No se incluye como un gasto, sino como un activo (efectivo) restringido, dentro de la información financiera, en la medida de su recaudo y dotación.
Depreciación, deterioro, amortizaciones, provisiones, demandas.	Deben incluirse únicamente las salidas de efectivo que se requerirán en el periodo de un año, por lo que partidas estimadas contables no son incluidas, pero partidas destinadas a comprar activos, intangibles, pagar demandas, si deben incluirse.	Afectan el resultado del periodo, aunque no generen salidas o entradas de efectivo (excepto cuando se elabore el estado de flujos de efectivo)
Comparación	Se compara el presupuesto proyectado con el presupuesto ejecutado.	Se compara con información de periodos anteriores, según el marco de información financiera aplicable.

Como observamos del cuadro anterior, elaborar el presupuesto y elaborar los estados financieros, corresponde a dos temas completamente diferentes.

En el presupuesto se incluye las entradas y salidas de efectivo estimadas, que pueden diferir con las registradas en contabilidad.

Ejecución presupuestal con fundamento en los valores causados y no en los efectivamente recaudados

Sobre el tema de su consulta es importante anotar que los estados financieros se elaboran sobre la base de causación o devengo, mientras que el presupuesto es un resumen de los recaudos y desembolsos en los que incurrirá la copropiedad durante el período.

La ejecución presupuestal es un resumen que presenta las diferencias entre el presupuesto proyectado y la ejecución presupuestal.



Lo anterior no significa que la información suministrada en los estados financieros (balance, estado de resultados y flujos de efectivo) no pueda ser utilizada para verificar las cifras que son presentadas en el informe de ejecución presupuestal.

El presupuesto es una herramienta de gestión que la Ley 675 del 2001 ha previsto para tal fin y su ejecución debe guardar relación directa con los registros contables y otras formalidades de la contabilidad, es decir, con lo establecido en el marco técnico normativo vigente.

Información sobre las diferencias entre los saldos de efectivo registrados en bancos y en los libros

Aun cuando para las entidades clasificadas en el Grupo 3 no se requiere la elaboración de un estado de flujos de efectivo, este estado financiero, que se elabora sobre la base de caja y no sobre la base de causación, puede ser un instrumento útil para que los usuarios de los estados financieros (los copropietarios y otros) puedan conocer las principales fuentes y usos de efectivo de la copropiedad.

Le corresponderá a la administración de la copropiedad (representante legal y consejo de administración) determinar si la inclusión de este estado es necesario para cumplir el objetivo de los informes financieros, más aún cuando es la misma Asamblea de Copropietarios la que requiere información sobre estos temas.

En relación con la diferencia entre los valores causados y los efectivamente recaudados por concepto de las cuotas ordinarias, este Consejo no ve ningún inconveniente que en las notas a los estados financieros se incluya información adicional sobre los valores causados y los efectivamente recaudados, más aún cuando dicha información permite que los usuarios de dichos estados puedan tomar mejores decisiones.

Esto no es contrario a los objetivos y principios de revelación, y ayuda a comprender de mejor manera si las obligaciones de la copropiedad son canceladas oportunamente.

Con respecto a las diferencias en las conciliaciones bancarias, le corresponde a la Administración de la copropiedad explicar las razones por las cuales se presentan diferencias significativas entre el saldo en libros y los registros de los bancos, dado que ellas pueden

afectar la razonabilidad de los estados financieros.

Estas diferencias pueden generarse por cheque girados no cobrados, ingresos por cuotas ordinarias no reconocidas durante el período, o por recursos del fondo de imprevistos que no se mantienen en una cuenta separada, entre otros conceptos.

Sobre el particular le recomendamos establecer procedimientos para que los copropietarios de la unidad residencial pueden ejercer el derecho de inspección de los libros de contabilidad, quince días antes de la realización de la Asamblea, período durante el cual los copropietarios podrían determinar la razonabilidad de las cifras presentados en los estados financieros; esto sin perjuicio de las responsabilidades que tiene el Representante Legal, el Contador Público y el Revisor Fiscal, frente a las cifras presentadas en los estados financieros.

Al respecto el módulo de entrenamiento de NIIF para PYMES, en el módulo 11 instrumentos financieros, en el ejemplo 30 manifiesta lo siguiente:

“Ej 30 Una entidad recibe un cheque por correo enviado por uno de sus clientes para liquidar el saldo pendiente de tal cliente.

El cheque (un tipo de letra de cambio) es una orden escrita y emitida por el cliente que le indica al banco entregar dinero a la entidad. En la práctica, es poco probable que una entidad registre un cheque recibido como un activo financiero individual salvo que la entidad posea un importe significativo de cheques pendientes de cobro (por ejemplo, cheques con fecha posterior). En lugar de esto, la entidad puede continuar exhibiendo el importe en cuentas comerciales por cobrar hasta liquidar el cheque y contar con el efectivo. Al liquidarlo, la entidad debitaría efectivo y acreditaría cuentas comerciales por cobrar, por el importe en cuestión.

De manera alternativa, la entidad puede elegir debitar el efectivo contra recibo del cheque.

Cualquier cheque que se haya recibido, pero no se haya cobrado antes del final del periodo, sería entonces una partida pendiente en la conciliación bancaria y se reclasificaría como una cuenta por cobrar”.

De acuerdo con el ejemplo anterior, la entidad también podría reclasificar sus partidas materiales de cheques girados pendientes de ser cobrado por los proveedores, como una cuenta por pagar.



Firma del Revisor Fiscal en los informes de presupuesto y ejecución presupuestal

El párrafo del art. 207 del Código de comercio establece que en las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo.

A su vez el art. 56 de la ley 675 de 2001 establece con respecto al Revisor Fiscal del edificio o conjunto, lo siguiente:

“Art. 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, contador público, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del

cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto”.

De acuerdo con lo anterior, si el revisor fiscal de la unidad residencial es potestativo, este deberá cumplir las funciones que le hayan sido asignadas por la Asamblea de copropietarios, entre las cuales puede incluirse la de emitir una opinión sobre el informe de presupuesto y su ejecución presupuestal.

En todo caso, si el fiscal nombrado por la copropiedad no es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos (...)

**Propiedad horizontal – reconocimiento de provisiones**

Concepto	Pregunta
2018-0684	<p><i>“(…) Los entes sometidos al régimen de las propiedades horizontales y por ende a la ley 675 del 2.001, es normal que asuman responsabilidades económicas por concepto de mantenimiento de bienes raíces, objeto de su administración, como son los conjuntos residenciales. así acontece, por ejemplo, con los daños que dan lugar a obras de mantenimiento de esos bienes, pintura, reposición de materiales en las azoteas, en las ventanearías no puntualmente, dentro del año, sino con más tiempo de intervalo.</i></p> <p><i>Y por lo regular el procedimiento a que se recurre, es a la contratación de las obras que demandan las reparaciones locativas por las razones que se hayan producido y mediante aprobación de la Asamblea, obtener los recursos que ellas demanden, mediante cuotas extraordinarias, ante la ausencia de recursos para soportar tales egresos, pues en la contabilidad del ente, no existe provisión para atender situaciones previsibles bajo denominación que la identifique con tal objeto y hay necesidad por consiguiente de obtener los recursos que demandan las obras, a través de cuotas extraordinarias.</i></p> <p><i>El problema radica en la conformación de los Presupuestos que de acuerdo con la ley, debe estructurar la Administración para cada vigencia anual. La mayoría de los que conocemos son de causación y con excepción del fondo de imprevistos, las demás partidas no comprenden las provisiones que el solo hecho de no haber desembolsado los recursos generadores de gastos, obligan a imputar el gasto y constituir la provisión para compensar el respectivo egreso cuando éste se presente. ahora el presupuesto de caja, en muy pocas Empresas se maneja, no obstante, su importancia como herramienta de control del numerario.</i></p> <p><i>(…) De estarse cumpliendo este instructivo, no tendríamos por qué hallar estados financieros de copropiedades, sin provisiones, únicamente se localizan las del fondo de imprevistos art.35 de la ley, cifras de muy baja representación 1% de las cuotas mensuales de administración y retiro de recursos para diferentes destinos toda vez que la responsabilidad asumido relacionada con el mantenimiento de la propiedad raíz, que administra, como lo prevé el parágrafo 1 del Artículo 23 de la ley 675 del 2001, incluye “ las mejoras necesarias, no comprendidas dentro de las provisiones del numeral 3 del presente Artículo, se tendrán como expensas comunes del Edificio”.</i></p>

Respuesta

(…) En primer lugar debemos anotar que según las normas de información financiera emitidas en Colombia (Grupo 1, 2 o 3) no es adecuado constituir provisiones anticipadas con cargo al gasto, que luego serán destinadas para el mantenimiento y reparaciones futuras; de aceptarse este tratamiento se estaría frente a una base comprensiva de contabilidad distinta de la contabilidad de causación.

Por ello, si la entidad mantiene este tipo de provisiones, ellas deberán revertirse considerando los requerimientos para la corrección de errores del período o de períodos anteriores, en el marco técnico que resulte pertinente.

Lo anterior no significa que la entidad no pueda constituir fondos con destinación específica, conformada por recursos líquidos de las cuotas, que le permitan adelantar este tipo de obras cuando ellas sean requeridas.

En relación con el tema presupuestal y su relación con la contabilidad, debemos anotar que los estados financieros de propósito general se elaboran sobre la base de causación o devengo, mientras que el presupuesto es un resumen de los ingresos (entradas) y gastos (salidas) en los que incurrirá la copropiedad durante un período.

La ejecución presupuestal es un resumen que presenta las diferencias entre el presupuesto



proyectado y el presupuesto realmente ejecutado.

Lo anterior no significa que la información suministrada en los estados financieros (balance, estado de resultados y flujos de efectivo) no pueda ser utilizada para verificar las cifras que son presentadas en el informe de ejecución presupuestal.

El presupuesto es una herramienta de gestión, que la Ley 675 del 2001 ha previsto para tal fin, y su ejecución debe guardar relación directa con

los registros contables y otras formalidades de la contabilidad, es decir, con lo establecido en el marco técnico normativo vigente.

Aunque no existe una definición legal o formal del término “presupuesto”, este concepto es diferente de los informes financieros de propósito general, que se preparan sobre la base de causación o devengo.

Un resumen de las diferencias es la siguiente:

Concepto	Presupuesto	Información Financiera
Base de la elaboración	Sistema de caja (entradas y salidas proyectadas de dinero)	Sistema de causación (reconocimiento de transacciones, aunque la obligación no se haya pagado, o el derecho no se haya recibido)
Objetivo principal	Establecer el valor de las cuotas ordinarias en la copropiedad.	Presentar la situación financiera de la entidad, su desempeño y la capacidad de generar flujos de efectivo, a los usuarios de la información financiera.
Fondo de imprevistos	Debe incluirse por tratarse de una obligación legal, y por ende afecta el presupuesto proyectado de la entidad.	No se incluye como un gasto, sino como un activo (efectivo) restringido, dentro de la información financiera, en la medida de su recaudo y dotación.
Causaciones de gastos	Deben incluirse únicamente las salidas de efectivo que se requerirán en el periodo de un año, por lo que partidas estimadas contables no son incluidas, pero partidas destinadas a comprar elementos de propiedad, planta y equipo, intangibles, pago de demandas, si deben incluirse.	Afectan el resultado del periodo, aunque no generen salidas o entradas de efectivo (excepto cuando se elabore el estado de flujos de efectivo)
Comparación	Se compara el presupuesto proyectado con el presupuesto ejecutado.	Se compara con información de periodos anteriores, según el marco de información financiera aplicable.

Como observamos del cuadro anterior, elaborar el presupuesto y elaborar los estados financieros, corresponde a dos temas completamente diferentes.

En el presupuesto se incluye las entradas y salidas de efectivo estimadas, que pueden diferir de las que son registradas en una contabilidad, elaborada con fundamento en el principio de causación.

En todo caso, al no tener presupuestadas partidas para atender necesidades no cubiertas tanto en el presupuesto de la copropiedad, así como que resulte insuficiente el saldo del fondo

de imprevistos, se requerirá el cobro de las cuotas extraordinarias; su monto y destinación solo podrá establecerse y aprobarse por la Asamblea de Copropietarios y la forma de contabilización dependerá del origen y destino que sea asignado a ellas. La administración de la copropiedad deberá efectuar los juicios necesarios para determinar la forma adecuada de contabilización, que podrá variar dependiendo de circunstancias específicas de la copropiedad y de la forma en que las obras son financiadas. (...)



Propiedad horizontal – reconocimiento de gastos

Concepto	Pregunta
2018-0960	<p><i>Asunto: Consulta de asiento contable</i></p> <p><i>Ante el recibo de la contabilidad en una propiedad horizontal, me encuentro con la situación en que, el contador saliente se encuentra realizando contabilizaciones en el crédito de la cuenta de gastos, como medida para la disminución de los mismos.</i></p> <p><i>Es viable dicho tratamiento, a sabiendas que la ciencia contable nos enseñó que, el único momento en que la cuenta del gasto se acredita, es cuando se efectúa el cierre del ejercicio contable en la cuenta Pérdidas y Ganancias “590505”.</i></p> <p><i>De igual manera cabe resaltar que, la norma nos marca la forma en que se disminuyen los gastos causados en exceso o cuando nos otorgan un descuento, realizándose un crédito a la cuenta “4250” y, que para el caso en cuestión la cuenta a emplear sería la “425030”, sobre la cual dice el Decreto 2650 de 1993 (...)</i></p>

Respuesta

(...) En primer lugar, aclaramos que los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación mencionados en los Decretos 2649 de 1993 y 2650 de 1993 perdieron vigencia con la entrada de la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios.

El Artículo 2.1.1 del Decreto 2420 de 2015, hace una derogatoria integral de varias normas, dentro de las cuales se incluyen los Decretos 2649 y 2650 de 1993 así:

“Artículo 2.1.1. Derogatoria Integral. Este Decreto regula íntegramente las materias contenidas en él. Por consiguiente, de conformidad con Artículo 3 de la Ley 153 de 1887, quedan derogadas todas las disposiciones de naturaleza reglamentaria que versan sobre las mismas materias, con excepción, exclusiva, de los siguientes asuntos:

Los Decretos 2649 y 2650 de 1993 no se compilaron en razón a que: Los Decretos 2784 de 2012; 2706 de 2012, y 3022 de 2013, compilados en el presente Decreto, dispusieron que a partir de la fecha de aplicación establecida dentro de la vigencia de los mismos cesará la utilización del marco normativo vigente contenido en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y sus normas modificatorias, y comenzará la aplicación de los nuevos estándares para todos los efectos, con excepción de los efectos tributarios, para los cuales, conforme al Decreto 2548 de 2014, reglamentario del Artículo 4 de la ley 1314 de 2009 y del artículo 165 de la Ley 1607, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las contables se entenderán realizadas a los Decretos 2649 y 2650 de 1993 por un periodo de cuatro (4) años contados a partir de las fechas señaladas en el Artículo 1 del Decreto 2548 de 2014.

El Decreto 2649 de 1993, además de lo previsto para los efectos contemplados en el Decreto 2548 de 2014, continuará vigente en lo no regulado por los Decretos 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y demás normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan.”

Nuevos marcos normativos

La información financiera deberá realizarse de conformidad con los marcos técnicos normativos vigentes, los cuales pueden incluir cambios en los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación frente a lo establecido en el anterior Decreto 2649 de 1993; por tanto, a la fecha, no es posible emitir estados financieros bajo el marco normativo del Decreto 2649 de 1993.

Respecto del registro crédito de una cuenta del gasto, se podrían presentar de una lista no exhaustiva, por lo menos tres situaciones por las cuales un gasto se acreditaría, las situaciones podrían corresponder a las siguientes:

Descuentos por pronto pago

Todos los descuentos condicionados, descuentos a pie de página, rebajas, descuentos por cumplimientos de metas, promociones que sean atribuibles a una compra de inventarios o a un gasto de la entidad, se deberán reconocer como un menor valor del inventario, del costo de ventas o del gasto a que corresponda. De acuerdo con lo anterior, y a modo de ejemplo, un descuento por pronto pago realizado por parte de la empresa de vigilancia a la propiedad



horizontal, se reconocerá como un menor valor del gasto de vigilancia.

Lo anterior se sustenta en que muchas transacciones se deben reconocer por el “costo”, el cual corresponde con el valor que la entidad ha pagado o pagará por ellos, el valor pagado se incluye neto de los descuentos y rebajas que tengan que ver con la transacción de adquisición de los bienes o de los servicios.

Errores temporales de registro en las cuentas del gasto

Si al contabilizar un gasto se comete un error en el monto o en la cuenta de registro, y este se identifica en el mismo periodo contable, es viable y frecuentemente utilizado corregir el error acreditando el gasto que ha sido erróneamente registrado y debitando el valor del mismo en la cuenta del gasto adecuada.

Un ejemplo de lo anterior ocurre, cuando en el mes de marzo de 20x1 la entidad registra erróneamente un gasto de energía de la copropiedad, como un gasto de servicio de vigilancia, por un valor de \$500.000, al advertirse el error, el contador realiza un nuevo asiento contable donde acredita la cuenta del gasto por servicio de vigilancia, y debita un gasto por servicio de energía por el valor de \$500.000.

Si en un año posterior se detecta un error en los registros de gastos, y este se considera

inmaterial, el registro del error también podrá realizarse acreditando la cuenta del gasto correspondiente, ajustando el rubro del gasto correspondiente al periodo actual.

Ajuste por la medición de la pérdida por deterioro de cuentas por cobrar

Tratándose de las pérdidas por deterioro, algunas copropiedades realizan la medición del deterioro de forma mensual, otras de forma trimestral y otras de forma anual.

En aquellas copropiedades donde se realiza la medición del deterioro de forma mensual o de forma trimestral puede ocurrir que en cada medición se ajuste el deterioro por cambios en los importes que se esperan recuperar de las cuentas por cobrar, en esos casos puede ser más útil para el usuario de la información financiera ajustar el gasto por deterioro de cuentas por cobrar registrando débitos y créditos relacionados con el ajuste de la pérdida por deterioro del periodo.

Sin embargo, puede resultar útil para los usuarios de la información financiera conocer los ingresos que ha obtenido la entidad por recuperaciones de pérdidas por deterioro reconocidos en periodos anteriores. (...)



Propiedad horizontal - revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0449	<p>“(…) 1. ¿Puede el consejo de administración junto con la administración solicitar la renuncia del Revisor Fiscal y revocarlo de su cargo sin consultarlo con la asamblea, sin importar cuales hayan sido las razones para ello?</p> <p>2. ¿Es válido que los estados financieros hayan sido aprobados sin la firma del Revisor Fiscal, pese a que por estatutos se estableció tener esta figura?</p> <p>3. Cuáles serían las sanciones a las que estaría sometida la copropiedad si hubiésemos incurrido en un error al aprobar los estados financieros sin la firma del Revisor Fiscal?</p> <p>4. Se puede impugnar esa acta? (…)”</p>

Respuesta

¿Puede el consejo de administración junto con la administración solicitar la renuncia del Revisor Fiscal y revocarlo de su cargo sin consultarlo con la asamblea, sin importar cuales hayan sido las razones para ello?

El párrafo del artículo 207 del Código de Comercio, establece:

“Parágrafo. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este Artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.”

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta 1, en nuestra opinión, la solicitud de la renuncia del Revisor Fiscal o la revocación de su cargo es posible por parte del consejo de administración, siempre y cuando dicha situación este definida en los estatutos de la copropiedad.

De no haberse definido esta situación en los estatutos de la copropiedad, la decisión de dar por terminado el encargo de auditoría con el Revisor Fiscal corresponderá a la Asamblea de copropietarios (ver Art. 8, 38, 39, 49, 56, 57 de la Ley 675 de 2001).

¿Es válido que los estados financieros hayan sido aprobados sin la firma del Revisor Fiscal, pese a que por estatutos se estableció tener esta figura?

Acerca de su pregunta 2, en nuestra opinión, cuando la figura del Revisor Fiscal sea

potestativa en los términos establecidos en el Art. 207 del Código de Comercio, éste no podrá firmar los estados financieros de la copropiedad, salvo que ostente la calidad de contador público.

En el momento que existe la figura de Revisor Fiscal en la Copropiedad y esta sea ejercido por un Contador Público, se hace obligatoria la firma de este profesional en los Estados Financieros, junto con su dictamen, requisito que debe cumplirse antes de que los estados financieros sean sometidos a la aprobación de la Asamblea.

En el caso de que los estados financieros no se acompañen del Dictamen y firma del Revisor Fiscal, si esta función ha sido establecida por la Asamblea, se configuraría un incumplimiento de lo establecido en el reglamento de propiedad horizontal, y los copropietarios solo tendrían disponible como base para impartir su aprobación los estados financieros certificados suscritos por el Representante Legal y el Contador Público.

Esto podría generar impugnaciones de las decisiones de la Asamblea y efectos legales, de conformidad con lo establecido en el Art. 49 de la Ley 43 de 1990. (...)

Se puede impugnar esa acta?

Todas las decisiones tomadas por parte de la asamblea general de copropietarios, pueden ser impugnadas por parte del administrador, Revisor Fiscal o por los propietarios, según lo establece el Artículo 49 de la Ley 675 de 2001, el cual establece:

“Artículo 49. Impugnación de decisiones. El administrador, el Revisor Fiscal y los propietarios de



bienes privados, podrán impugnar las decisiones de la asamblea general de propietarios, cuando no se ajusten a las prescripciones legales o al reglamento de la propiedad horizontal.

La impugnación sólo podrá intentarse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de la comunicación o publicación de la respectiva acta. Será aplicable para efectos del presente Artículo, el procedimiento consagrado en el Artículo 194 del Código de Comercio

o en las normas que lo modifiquen, adicionen o complementen.”

Es importante aclarar que el Artículo 194 del Código de Comercio fue derogado por el Artículo 118 de la ley 1563 de 2012 y el procedimiento para la impugnación de decisiones se encuentra contemplado en el Capítulo VIII de dicha norma. (...)



Propiedad horizontal – revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0841	<p><i>¿Es necesario y obligatorio contratar revisoría fiscal en las propiedades horizontales de uso comercial? Y ¿cuáles son las leyes o normatividad vigente en caso de ser la Respuesta negativa o afirmativa?</i></p> <p><i>¿Es necesario y obligatorio contratar revisoría fiscal en las propiedades horizontales de uso mixto? Y ¿cuáles son las leyes o normatividad vigente en caso de ser la Respuesta negativa o afirmativa?</i></p> <p><i>¿Es necesario y obligatorio contratar revisoría fiscal en las propiedades horizontales de uso residencial sin zonas comunes? Y ¿cuáles son las leyes o normatividad vigente en caso de ser la Respuesta negativa o afirmativa?</i></p> <p><i>¿Es necesario y obligatorio contratar revisoría fiscal en las propiedades horizontales de uso residencial con zonas comunes? Y ¿cuáles son las leyes o normatividad vigente en caso de ser la Respuesta negativa o afirmativa?</i></p> <p><i>¿Qué requisitos debe cumplir el Revisor Fiscal a la hora de solicitar sus servicios?</i></p> <p><i>¿Qué inhabilidades y/o incompatibilidades existe en las leyes o normatividad vigente con el Revisor Fiscal en el momento de contratar sus servicios?</i></p> <p><i>¿Si un propietario (contador público con su tarjeta profesional) se vincula de manera voluntaria como Revisor Fiscal de su mismo conjunto residencial, estaría infringiendo alguna ley o causal de impedimento para realizar dicha labor encomendada?</i></p> <p><i>¿Cuáles son las sanciones que se aplican a las propiedades horizontales por no cumplir con los parámetros exigidos en la ley y que entidades aplican las sanciones?</i></p>

Respuesta

(...) ¿Es necesario y obligatorio contratar revisoría fiscal en las propiedades horizontales de uso comercial? y ¿cuáles son las leyes o normatividad vigente en caso de ser la Respuesta negativa o afirmativa?

El Art. 56 de la Ley 675 de 2001 especifica:

“que los conjuntos de uso comercial o mixto están obligados a contar con Revisor Fiscal, el cual debe ser contador público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito en la Junta Central de Contadores. El Revisor Fiscal debe ser elegido por la Asamblea General de propietarios”.

El Art. 57 de la Ley 675 de 2001, también determina:

“que los revisores fiscales de copropiedades deben cumplir las funciones establecidas en la Ley 43 de 1990 o las disposiciones que la modifique, adicione, complemente o sustituya”.

Por aplicación supletiva (ver Art. 15 de la Ley 1314 de 2009), cuando no se hayan establecido las funciones del Revisor Fiscal, se deberá

considerar lo establecido en el Art. 207 y siguientes del C. Co., a saber: (...)

¿Es necesario y obligatorio contratar revisoría fiscal en las propiedades horizontales de uso residencial sin (con) zonas comunes? y ¿cuáles son las leyes o normatividad vigente en caso de ser la Respuesta negativa o afirmativa?

Para los edificios o conjuntos de uso residencial, no es obligatorio el nombramiento del Revisor Fiscal, por lo que será potestativo, si así lo decide la Asamblea General de Copropietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto.

En tal sentido, no le será obligatorio cumplir con las funciones contempladas en el párrafo del Art. 207 del C. Co., sino aquellas funciones que los estatutos (reglamento de propiedad horizontal) o la Junta de Socios (Asamblea de Propietarios) le asignen, queriendo decir esto que lo que no está ordenado o pedido por la ley



puede ser obviado. El párrafo del mencionado Artículo indica lo siguiente:

(...). “Art. 207. *Parágrafo.* - En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o Asamblea General, ejercerá las funciones indicadas en este Artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.” (Negrilla por fuera del texto).

De acuerdo con lo anterior, en los edificios de uso exclusivamente residencial, dado que no existe obligación de tener Revisor Fiscal, el máximo órgano social tiene libertad para definir sus funciones. Además de lo anterior, el Revisor Fiscal potestativo podría no tener la calidad de contador público, caso en el cual el revisor no podrá autorizar con su firma los estados financieros ni dictaminar sobre ellos.

¿Qué requisitos debe cumplir el Revisor Fiscal a la hora de solicitar sus servicios?

Para ejercer el cargo de Revisor Fiscal se requerirá ser Contador Público, estar habilitado legalmente para ejercer la profesión (no estar suspendida ni cancelada la Tarjeta Profesional), y los demás requisitos de carácter especial que establezcan los estatutos de la copropiedad.

La Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión contable, establece:

“Art. 1- *Requisitos para la inscripción como contador público*

Art. 8 - *Normas que deben observar los contadores públicos*

Art.11 - *Certificación y Dictamen de los estados financieros*

Art. 41 a 46 - *Relación del contador público con los usuarios de sus servicios”.*

¿Qué inhabilidades y/o incompatibilidades existen en las leyes o normatividad vigente con el Revisor Fiscal en el momento de contratar sus servicios?

Las Inhabilidades e incompatibilidades para el contador público, son las establecidas en los Artículos 47 a 51 de ley 43 de 1990.

¿Si un propietario (contador público con su tarjeta profesional) se vincula de manera voluntaria como Revisor Fiscal de su mismo conjunto residencial, estaría infringiendo alguna ley o causal de impedimento para realizar dicha labor encomendada?

Si el cargo de Revisor Fiscal es potestativo, no se estaría infringiendo ninguna disposición legal, a menos que el reglamento de la copropiedad así lo establezca.

El art. 56 de la Ley 675 de 2001 indica:

“Art. 56. *Obligatoriedad.* Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, contador público, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

Jurisprudencia Vigencia

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto”. (Subrayado y negrita por fuera del texto)

¿Cuáles son las sanciones que se aplican a las propiedades horizontales por no cumplir con los parámetros exigidos en la ley y que entidades aplican las sanciones?

(...) Dependiendo de si la inquietud se refiere a las sanciones aplicables para la entidad (copropiedad) o para los contadores públicos que certifican o dictaminan los estados financieros, sus inquietudes deberán dirigirse a la autoridad que ejerce inspección vigilancia y control, la cual entendemos que es la Alcaldía Municipal o Distrital (ver Art. 8 de la Ley 675 de 2001) o a la U.A.E. de la Junta Central de Contadores, autoridad disciplinaria de la profesión contable en Colombia.

La Ley 43 de 1990 contiene algunos lineamientos sobre los tipos de sanciones aplicables para los Contadores Públicos. (...)



Propiedad horizontal – revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0840	<p>(...) 1.El inconveniente (...) radica en que la revisoría fiscal del conjunto, ha estado interviniendo en el asunto objeto de la controversia, mostrando una clara inclinación hacia los intereses de los órganos de administración pese a que se presupone que la revisoría debe ser totalmente imparcial, debe actuar con objetividad e independencia; en la actualidad viene entregando asesoría sobre este tema y en conversaciones sostenidas con ella se muestra claramente que actúa como un miembro más del consejo de administración.</p> <p>2. ¿En la eventualidad de que la revisora fiscal tenga vínculos comerciales en materia de asesoría contable (elaboración de declaraciones de renta) con uno o más miembros del consejo de administración de la unidad o el administrador, estaría inhabilitada o impedida para desempeñar el cargo?</p> <p>3. ¿La revisora fiscal puede asesorar al consejo de administración en asuntos que no son materia de su competencia? Vg ¿En materias de asuntos jurídicos, e intervenciones en reuniones periódicas con conceptos que no le han sido solicitados?</p> <p>4. ¿Puede la revisora fiscal desempeñarse por más de 5 periodos sucesivos, lo que ha generado un vínculo de amistad y compadrazgo con los miembros del consejo y el administrador?</p> <p>5. ¿El comportamiento de la revisora fiscal puede generar algún tipo de investigación por parte de la entidad que ustedes dirigen?</p>

Respuesta

(...) **la revisoría fiscal del conjunto, ha estado interviniendo en el asunto objeto de la controversia, mostrando una clara inclinación hacia los intereses de los órganos de administración pese a que se presupone que la revisoría debe ser totalmente imparcial,**

debe actuar con objetividad e independencia; en la actualidad viene entregando asesoría sobre este tema y en conversaciones sostenidas con ella se muestra claramente que actúa como un miembro más del consejo de administración.

Dentro de las funciones del Revisor Fiscal se encuentran las siguientes¹⁷⁴:

Impartir instrucciones	Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
Cerciorarse de las operaciones	Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

Dentro de las dos funciones anteriormente señaladas, el Revisor Fiscal debe impartir las instrucciones necesarias para establecer un control permanente sobre los intereses de la copropiedad, también debe cerciorarse sobre que el asunto objeto de controversia

(modificación del reglamento de propiedad horizontal) se ajuste a las decisiones de la asamblea de copropietarios y a las normas legales. (...)

En la eventualidad de que la revisora fiscal

¹⁷⁴ Tomado del Artículo 207 del Código de Comercio, numerales 6° y 1°



tenga vínculos comerciales en materia de asesoría contable (elaboración de declaraciones de renta) con uno o más miembros del consejo de administración de la unidad o el administrador, ¿Estaría inhabilitada o impedida para desempeñar el cargo?

En las normas no existen restricciones explícitas frente al caso planteado, sin embargo, debe revisarse si este hecho hace que el Revisor Fiscal pierda objetividad y afecte el principio fundamental de su comportamiento profesional.

Dentro de las inhabilidades del Revisor Fiscal, el artículo 205 del Código de Comercio menciona las siguientes:

“Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

1) Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;

2) Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y

3) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo”.

¿La revisora fiscal puede asesorar al consejo de administración en asuntos que no son materia de su competencia?, ¿En materias de asuntos jurídicos, e intervenciones en reuniones periódicas con conceptos que no le han sido solicitados?

El Revisor Fiscal no puede asesorar al Consejo de Administración de la copropiedad, pero si puede impartir instrucciones sobre temas que lo ameriten, además debe cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la copropiedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos y de la asamblea de copropietarios.

¿Puede la revisora fiscal desempeñarse por más de 5 periodos sucesivos, lo que ha generado un vínculo de amistad y compadrazgo con los miembros del consejo y el administrador?

Actualmente no existen restricciones para que el Revisor Fiscal desempeñe su cargo por varios periodos, sin embargo, existe una amenaza de familiaridad que ocurre cuando una misma persona permanece por mucho tiempo como Revisor Fiscal, tema que debe ser evaluado por la asamblea de copropietarios al momento de realizar la elección del Revisor Fiscal en la asamblea ordinaria. Si los copropietarios no están conformes con la labor de este, en la asamblea general de copropietarios pueden solicitar su remoción, (inciso 5° del Artículo 38 Ley 675 de 2001) el cual se transcribe a continuación:

“Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes: (...)

5. Elegir y remover los miembros del consejo de administración y, cuando exista, al Revisor Fiscal y su suplente, para los periodos establecidos en el reglamento de propiedad horizontal, que en su defecto, será de un año”. (...)



Propiedad Horizontal – revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0836	<p><i>Por medio de la presente elevo a ustedes, una consulta sobre los alcances y funciones que tiene un Revisor Fiscal.</i></p> <p><i>Nosotros somos integrantes de un consejo de administración de un conjunto residencial y el club comunal que hace parte de los apartamentos.</i></p> <p><i>La revisora fiscal que se tiene en el club es la misma de una de las etapas de los apartamentos, ella es nombrada en cada una de las asambleas y por supuesto que los residentes de donde ella también es revisora fiscal son dueños del club, la consulta es:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. El Revisor Fiscal puede suministrar información a terceros individualmente.</i> <i>2. El Revisor Fiscal puede suministrar información a terceros o al consejo de la etapa donde ella trabaja sin haber consultado primero con el consejo del club.</i> <i>3. Me puede indicar cómo es el procedimiento que se debe hacer previo a las recomendaciones que ella deja en su informe.</i> <i>4. En este caso nosotros podemos hacer un llamado de atención o cuál sería el procedimiento.</i>

Respuesta

(...) tratándose de una propiedad horizontal, en lo referente a la revisoría fiscal, lo no regulado en la Ley 675 de 2001, se tomará de lo especificado en el Código de Comercio.

¿El Revisor Fiscal puede suministrar información a terceros individualmente?

No, el Revisor Fiscal únicamente rendirá informes a la asamblea de copropietarios cuando se citen asambleas ordinarias u extraordinarias y requieran de su presencia; a menos que este haya sido nombrado de manera potestativa, caso en el cual deberá cumplir con lo descrito en el reglamento.

Para el caso de la propiedad horizontal, las funciones del Revisor Fiscal están definidas en el artículo 57 de la Ley 675 de 2001.

“Funciones. Al Revisor Fiscal como encargado del control de las distintas operaciones de la persona jurídica, le corresponde ejercer las funciones previstas en la Ley 43 de 1990 o en las disposiciones que la modifiquen, adicionen o complementen, así como las previstas en la presente ley.”

Las funciones del Revisor Fiscal están determinadas en el Artículo 207 del Código de Comercio; donde sea meramente potestativo el cargo del Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o la asamblea de copropietarios. A continuación se detalla el Artículo 207:

Función	Detalle de la función del Revisor Fiscal
Cerciorarse de las operaciones	<i>Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;</i>
Dar oportuna cuenta	<i>Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;</i>
Colaborar con las entidades	<i>Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;</i>



Función	Detalle de la función del Revisor Fiscal
Velas por que se lleve la contabilidad	<i>Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;</i>
Inspeccionar los bienes	<i>Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;</i>
Impartir instrucciones	<i>Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;</i>
Autorizar con su firma	<i>Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;</i>
Convocar	<i>Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario,</i>
Cumplir las demás atribuciones	<i>Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.</i>
Reportar a la UIAF	<i>Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del Artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores (...)</i>

Respecto de la relación entre el Revisor Fiscal y los copropietarios, el Artículo 214 del Código de Comercio, menciona lo siguiente:

“El Revisor Fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes”.

De acuerdo con lo anterior, el Revisor Fiscal tiene obligaciones con la copropiedad, pero las explicaciones o el suministro de información que sean pertinentes deberá realizarse a través de la asamblea general de copropietarios; teniendo en cuenta que el Revisor Fiscal no puede suministrar información particular a un copropietario o a tercero alguno.

(...)

¿Me puede indicar cómo es el procedimiento que se debe hacer previo a las recomendaciones que ella deja en su informe?

Generalmente, las recomendaciones del Revisor Fiscal son el resultado del desarrollo de pruebas de auditoría, las cuales deben desarrollarse bajo los marcos técnicos normativos de aseguramiento que sean aplicables según el tipo de entidad.

Las recomendaciones del Revisor Fiscal son discutidas previamente con sus clientes, y está en cabeza de la administración el adoptar o no las recomendaciones o medidas requeridas, compiladas en el informe y dar Respuesta formal a la comunicación.

En este caso nosotros podemos hacer un llamado de atención o cuál sería el procedimiento.

El consejo de administración de manera directa no puede hacer llamado de atención al Revisor Fiscal, si el peticionario considera que las actuaciones del Revisor Fiscal han puesto en riesgo los intereses de la Copropiedad, basado en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, puede presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, que es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones. La Resolución 667 de 2017, de la Unidad Administrativa Especial de la Junta Central de Contadores, reglamenta el procedimiento de los procesos disciplinarios que son adelantados por el Tribunal Disciplinario. (...)



Propiedad horizontal – revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0798	<p><i>“(…) solicito a ustedes un concepto sobre la siguiente situación que venimos presentando en el Consejo de Administración de la copropiedad, en donde contamos con un Revisor Fiscal nombrado por la asamblea de copropietarios – (…), quien desde su nombramiento se ha negado a firmar el respectivo contrato de prestación de servicios, con el argumento que por ser nombrado por la asamblea no está obligado a firmar contrato alguno.</i></p> <p><i>Esta situación no nos ha permitido dar claridad a los alcances de su trabajo en función de la ley de copropiedades, dejar formalizado el valor de los honorarios y contablemente soportar las cuentas de cobro que está pasando, a cargo de algún contrato, si se tiene en cuenta que para estos casos no opera cobro por orden de trabajo.</i></p> <p><i>Agradezco su concepto y aclaración para poder saber si el revisor fiscal está obligado o no a firmar un contrato con el representante legal de la copropiedad y en caso de ser requerido, que tipo de contrato aplicaría para el caso”</i></p>

Respuesta

(…) Sobre el tema requerido por el consultante, el CTCP emitió la Consulta Unificada 2018-0549, en la cual se establecen los aspectos relacionados con la vinculación contractual del Revisor Fiscal, (…).

Así mismo, la NIA 210 Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría, en los apartados 9, 10 y 11 y A22, establece:

“Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

9. El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda.

10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán:

- el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
- las responsabilidades del auditor;
- las responsabilidades de la dirección;
- la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
- una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

11. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan

en el apartado 10, el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades tal y como se establecen en el apartado 6(b). (Subrayado por fuera del Texto original).

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito

A22. El envío por el auditor de una carta de encargo antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría.

En algunos países, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer de manera suficiente el objetivo y alcance de una auditoría y las responsabilidades de la dirección y del auditor; prescribiendo así las cuestiones señaladas en el apartado 10.

Si bien en estas circunstancias el apartado 11 permite al auditor que incluya en la carta de encargo únicamente una referencia al hecho de que dichas disposiciones son aplicables y que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades, tal y como establece el apartado 6(b), el auditor puede considerar adecuado incluir en la carta de encargo las cuestiones descritas en el apartado 10 para información de la dirección.”

Los artículos anteriores deben ser observados por los Contadores Públicos en Colombia, pero en el evento en que no exista un contrato suscrito por el Revisor Fiscal, la administración y otros interesados en la documentación formal de este contrato podrían también considerar lo siguiente:



1. Las funciones del Revisor Fiscal incorporadas en el reglamento de copropiedad horizontal, lo cual es pertinente cuando la revisoría fiscal es potestativa.
2. La propuesta de servicios presentada por el Revisor Fiscal a la administración y asamblea de copropietarios, en la cual debió haberse incorporado el importe de honorarios y el alcance de su trabajo.
3. El acta de la Asamblea de Copropietarios en el que se estableció el nombramiento del Revisor Fiscal.

4. En caso de que la revisoría fiscal sea obligatoria y no potestativa, o las funciones del Revisor Fiscal no se hayan determinado en el reglamento de copropiedad o por la Asamblea, le serán aplicables las funciones del Revisor Fiscal establecidas en el Capítulo VII del Código de Comercio (ver Art. 203 y siguientes).

Finalmente, el CTCP expidió la Orientación Técnica No. 15 – Copropiedades de Uso Residencial o Mixto, que establece directrices sobre el ejercicio de la profesión contable en las copropiedades, (...)



Propiedad horizontal - soportes contables

Concepto	Pregunta
2018-0570	<p><i>“(...) como consejo de administración de una propiedad horizontal, estamos en el deber de controlar la persona jurídica del condominio, en su caso el administrador del condominio, además de entregar mensualmente los comprobantes de pagos que se efectúan a la contadora del conjunto residencial y contamos con una revisora fiscal que atestigua y audita que todo se encuentre dentro de la normatividad vigente, en el último mes se realizó una petición para que nos allegara Respuesta de unos gastos efectuados por parte del conjunto. como consultores para labores concernientes a los contadores públicos solicito ante ustedes un concepto técnico de los siguientes documentos y procedimientos:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. un recibo de caja sin nombre a quien fue dirigido, y sin presentación del Rut. Cumple con la normatividad vigente? (...)</i> <i>2. un recibo por la compra de un equipo celular sin mayores datos de la compra, a quien fue dirigida y las características del equipo. Cumple este recibo con la normatividad vigente? (...)</i> <i>3. concepto técnico con respecto al rubro de caja menor, la asamblea general de propietarios acordó autorizar un gasto mensual de dicho rubro por un valor de \$300.000 y el administrador según datos contables está ejerciendo un gasto de \$2.500.000 mensuales a lo cual la contadora y la revisora manifestaron que este gasto se puede realizar desde que el administrador presente los soportes para generar el reembolso. La revisora fiscal no debe pronunciarse con respecto a este aumento desmedido del gasto de caja menor? (...)</i> <i>4. en la asamblea general de propietarios se aprobó los estados financieros del año anterior pero solo se presentó un balance general y nunca fue revisado los gastos efectuados por la administración, se encontró en una revisión efectuada por el consejo de administración gastos innecesarios para el funcionamiento del conjunto y que tampoco fueron autorizados tanto por la asamblea general de propietarios como el consejo de administración, se envió una solicitud para que fueran aclarados dichos gastos y manifiesta el administrador como la revisora y contadora que no se puede revisar ni auditar este periodo.</i> <p><i>Me permito solicitar concepto técnico y procedimiento para que se me sea aclarado dichos gastos. (...)</i>”</p>

Respuesta

(...) En primer lugar debemos aclarar que el responsable de los estados financieros es la administración de la copropiedad, y le corresponde al Revisor Fiscal emitir una opinión sobre si ellos contienen errores materiales que afecten su razonabilidad, con fundamento en el marco de información financiera que utiliza la copropiedad y las normas técnicas que sean aplicables, esto sin perjuicio de otras funciones del Revisor Fiscal establecidas en las normas legales o en los estatutos.

La anterior aclaración es pertinente por cuanto los temas expuestos en su consulta, en primera

instancia deberán ser resueltas por la administración, y le corresponderá al Revisor Fiscal establecer en su informe si ellas afectan la razonabilidad de los estados financieros de propósito general (EFG) que han sido certificados por el Administrador y el Contador Público, responsables de su preparación y presentación.

En este contexto, a continuación damos Respuesta a cada una de sus preguntas:



Un recibo de caja sin nombre a quien fue dirigido, y sin presentación del Rut. Cumple con la normatividad vigente? (...)

Un recibo por la compra de un equipo celular sin mayores datos de la compra, (...). Cumple este recibo con la normatividad vigente? (...)

Adicionalmente, los soportes deben ser diligenciados de tal manera que se garantice la aplicación del sistema de control interno, diseñado por parte de la Administración y aplicado a todas las actividades de la Copropiedad.

(...) Acerca de las preguntas 3 y 4, en nuestra opinión, es preciso aclarar que el CTCP es un organismo de carácter consultivo respecto de temas en materia técnico contable, tal como se expuso al inicio del presente documento, por tanto, este Consejo no tiene la competencia para pronunciarse acerca de las actuaciones del Revisor Fiscal.

Sin embargo, si el peticionario considera que las actuaciones del Revisor Fiscal han puesto en riesgo los intereses de la Copropiedad, basada en lo establecido en el Artículo 45 de la Ley 43 de 1990 y la Resolución 667 de 2017, puede presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, el cual es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la ley a quienes violen tales disposiciones.

De otra parte, es importante mencionar que los marcos técnicos normativos vigentes, incorporan la definición de un conjunto de estados

financieros, el numeral 3.17 del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, establece:

“Conjunto completo de estados financieros

3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye todo lo siguiente:

(a) un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa;

(b) una u otra de las siguientes informaciones:

(i) Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral.

(ii) Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

(c) Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa;

(d) Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa; y

(e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.”

Por tanto, será responsabilidad del Administrador someter a la aprobación de la Asamblea de Copropietarios, al cierre del ejercicio, el conjunto de estados financieros mencionados arriba.

Es importante hacer mención de las funciones del Revisor Fiscal, las cuales se encuentran compiladas en el artículo 207 del Código de Comercio, las cuales detallamos a continuación: (...)



Propiedad horizontal - varios contabilidad

Concepto	Pregunta
2018-0288	<p>(...) Esta propiedad horizontal, ya legalizada y con personería jurídica y RUT, ¿está obligada a llevar contabilidad (con normas financieras internacionales y presentar declaraciones tributarias)?</p> <p>Fue legalizada en Julio/2016 y los órganos de dirección (Administradora y Consejo de Administración) pueden presentar a la Asamblea General de Copropietarios para su aprobación Estados Financieros cuando no se tiene contabilidad?</p> <ul style="list-style-type: none"> • En la Asamblea Ordinaria, quince (15) días antes de realizarse la Asamblea/2017 fue llamada por la Administradora una contadora titulada para que “armara” una contabilidad y presentara los Estados Financieros año 2016 para su aprobación. • En la Asamblea a cada asistente, le dieron unas hojas con la información contable a 31/Diciembre/2016 que llevaba nombres/apellidos de la contadora, pero sin # tarjeta profesional y sin su firma como contadora. • Al requerirla sobre esto, ella nos dijo que como no había contabilidad ella no iba a comprometerse firmando estos informes. • Adicionalmente, en la información que presento había inexactitud (descuadres) en cifras de varios rubros. Aun así, la leyó y la presente para aprobación. • ¿Esto se puede hacer? ¿Y se pueden presentar y aprobar información contable sin existir contabilidad? <p>En la asamblea a realizarse este año en marzo/2018, van a elegir “Revisor Fiscal”.</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Se puede elegir a dedo, es decir, la administradora o Consejo pueden presentar ante la Asamblea a una determinada persona para su elección? • debe hacerse esta elección como resultado de una convocatoria, para seleccionar y que exista independencia profesional? • ¿Qué requisitos debe cumplir un Revisor Fiscal, para ser elegido como tal?

Respuesta

(...) El Artículo 654 del Estatuto Tributario contempla como hecho irregular en la contabilidad, el presentar atraso de más de cuatro meses entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicite la exhibición de los libros de contabilidad, hecho que es sancionable.

De otra parte, el artículo 1.6.1.17.3 del Decreto 1625 de 2016, establece que se debe tener en cuenta, que cuando la DIAN solicite los libros de contabilidad al contribuyente, éste tiene un plazo de cinco días hábiles para exhibirlos, contados a partir del día en que recibió la solicitud de exhibición.

De otra parte, al no estar actualizada la contabilidad, cualquiera haya sido la razón, la información financiera deberá construirse o reconstruirse con los documentos soporte con que cuente la entidad.

Los Marcos Normativos contenidos en el Decreto 2420 de 2015 (...), no contienen referencia a la pérdida y reconstrucción de los libros de contabilidad, por tanto, el Decreto 2649 de 1993, sigue vigente en este tema, específicamente en el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, acerca de la pérdida y reconstrucción de los libros de contabilidad, establece:

“Artículo 135. Pérdida y reconstrucción de los libros. el ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus



libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso”

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición.”

Así mismo, el Artículo 10 de la Ley 43 de 1990, señala:

“De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes.”

Por su parte, el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, indica:

“Estados financieros certificados. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.”

La Circular Externa 7 de 1997 emitida por la Superintendencia de Sociedades, menciona:

“(…) En consecuencia, el representante legal y el contador público que preparó los estados financieros, deberán dejar consignada una manifestación expresa o certificar lo antedicho, declarando junto a su firma o en documento adjunto, que “han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros (…).”

De acuerdo con los textos transcritos, la firma en los estados financieros por parte de un contador público, hará presumir que estos se ajustan a los requisitos legales y estatutarios y que las cifras han sido tomadas fielmente de los libros de contabilidad y reflejan en forma fidedigna la situación financiera de la entidad.

Así mismo los contadores públicos, están sujetos a las sanciones penales, disciplinarias, administrativas y civiles por el incumplimiento a las normas a las que están sujetos.

En la asamblea a realizarse este año en marzo/2018, van a elegir “Revisor Fiscal”. (...)

Para dar respuesta a sus inquietudes, (...) el artículo 13 de la Ley 43 de 1990:

“Además de lo exigido por las leyes anteriores, se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos: 1. Por razones del cargo. a) Para desempeñar las funciones de revisor fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la ley o el contrato social así lo determinan (...).”

Por lo anterior, el primer requisito para ejercer las funciones de Revisor Fiscal es ser Contador y por lo tanto, aplicar toda normatividad vigente en cuanto a la ejecución de su trabajo y ética profesional.

Adicionalmente, el artículo 38 de la Ley 675 de 2001, establece

“Artículo 38. Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes: (...)

5. Elegir y remover los miembros del consejo de administración y, cuando exista, al Revisor Fiscal y su suplente, para los períodos establecidos en el reglamento de propiedad horizontal, que en su defecto, será de un año.

6. Aprobar las reformas al reglamento de propiedad horizontal. (...).”

Por lo anterior, será función de la asamblea elegir al Revisor Fiscal y suplente de la copropiedad, de acuerdo con lo establecido en los estatutos. (...)



Propiedad, planta y equipo - métodos de depreciación

Concepto	Pregunta
2018-0253	<p><i>“Asunto: Consulta sobre los métodos de depreciación aceptados en Colombia bajo los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera.</i></p> <p><i>Con la entrada en vigencia de los Nuevos Marcos Técnicos Normativos Contables en Colombia, me permito consultar su concepto, en atención a las siguientes inquietudes, considerando que la empresa para la cual hago la consulta se encuentra en el grupo número uno, ¿NIIF PLENAS?</i></p> <p><i>¿Cuáles son los métodos de depreciación que existen en materia contable y que son de aplicación en Colombia, teniendo en cuenta que el párrafo 62 de la NIC 16, habla de que pueden utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el importe amortizable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil?</i></p> <p><i>¿Teniendo en cuenta que existe un método de amortización decreciente, se puede utilizar otro método que sea de amortización creciente? Este método sería lo inverso al método que habla la norma (decreciente). ¿Se puede aplicar? Y de ser posible su utilización, ¿Qué se debe hacer para su correcta aplicación?</i></p>

Respuesta

(...) ¿Cuáles son los métodos de depreciación que existen en materia contable y que son de aplicación en Colombia, teniendo en cuenta que el párrafo 62 de la NIC 16, habla de que pueden utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el importe amortizable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil?

Para dar Respuesta a su consulta debemos traer a colación los párrafos 60 y 62 de la NIC 16.

Párrafo 60 *“El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.”*

Párrafo 62 *“Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.”*

La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada.

La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho

método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.” (Subrayado fuera de texto).

Tal como se observa en los párrafos transcritos, la definición del método de depreciación debe hacerse en función de las condiciones de uso del activo, y los ejemplos plasmados en el párrafo 62 son una guía simplemente. Sin embargo, la entidad podrá seleccionar uno de ellos o cualquier otro que considere esté en función de las condiciones de uso.

Ahora bien, es preciso aclarar que el CTCP no es competente para determinar los métodos de depreciación que puedan usar y/o aplicar las entidades.

¿Teniendo en cuenta que existe un método de amortización decreciente, se puede utilizar otro método que sea de Amortización Creciente? Este método sería lo inverso al método que habla la norma (decreciente). ¿Se puede aplicar? Y de ser posible su utilización, ¿Qué se debe hacer para su correcta aplicación?

El método de amortización de saldos decrecientes implica el reconocimiento en los primeros años de una amortización menor que en los últimos años. Si la entidad considera que



aquel es el patrón que va a reflejar los beneficios económicos futuros del activo, podría tomarlo como estimación contable. Sin embargo, en opinión de este Consejo, este método de amortización, para la mayoría de los elementos de propiedades, planta y equipo de la entidad, no sería el más apropiado, porque por lo general durante los primeros años de vida útil es cuando el activo va a generar mayores beneficios económicos.

¿Qué vida útil estimada se le puede asignar a los bienes tomados en Leasing, la vida útil teniendo en cuenta la vigencia del contrato de arrendamiento leasing, o la vida útil estimada del bien como tal sin importar la vigencia del contrato?

El párrafo 27 de la NIC 17, establece:

“El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables

como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo y en la NIC 38 - Activos Intangibles.

Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.”

Por lo anterior, la vida útil del activo en arrendamiento financiero dependerá de la destinación del bien, es decir, si se van a consumir los beneficios económicos en el plazo del contrato o si se consumirán, por parte de la entidad, durante un tiempo mayor o menor, según sea el caso. (...)

**Propiedad planta y equipo – baja parcial**

Concepto	Pregunta									
2018-0077	<p><i>“Un contribuyente persona natural, comerciante, por medio de escritura pública, hace partición del patrimonio en vida, que consiste en un bien inmueble donde se encuentra ubicado el establecimiento de comercio, por consiguiente, este bien inmueble tiene una depreciación acumulada del (25%) al momento de la partición. Según el art. 196 del E.T. “La utilidad que resulte al momento de la enajenación de un activo fijo depreciable deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones”, como se observa, la norma habla “al momento de la enajenación” lo que me hace concluir que solo se da la recuperación de la depreciación cuando sucede una venta y no con una donación que sería este el caso.</i></p> <p><i>Mi pregunta es: ¿cómo registro contablemente la salida de esa depreciación acumulada? Según mi concepto contable ¿éste podría ser el registro después de analizar la norma?”</i></p> <p><i>Ejemplo:</i></p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: right;">1516 Bien Inmueble</td> <td></td> <td style="text-align: right;">10.000.000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">1592 Depreciación</td> <td style="text-align: right;">2.000.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">5395 Gasto no deducible</td> <td style="text-align: right;">8.000.000</td> <td></td> </tr> </table>	1516 Bien Inmueble		10.000.000	1592 Depreciación	2.000.000		5395 Gasto no deducible	8.000.000	
1516 Bien Inmueble		10.000.000								
1592 Depreciación	2.000.000									
5395 Gasto no deducible	8.000.000									

Respuesta

(...) Al respecto debemos manifestar que este organismo de normalización técnica no tiene competencia para pronunciarse sobre cómo aplicar las disposiciones del Art. 196 del ET que se refiere a la *“renta líquida por recuperación de deducciones en bienes depreciados.”*

En este sentido el Art. 4 de la Ley 1314 de 2009 es clara al establecer que las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales,

y por lo tanto las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Ahora bien, para efectos contables, se deberán tener en cuenta los lineamientos que sobre baja en cuenta están contenidos en la NIC 16 (Grupo 1) o en la sección 17 de la NIIF para Pymes (Grupo 2), según corresponda:

Descripción	Grupo 1 – NIC 16	Grupo 2- Sección 17
Baja en cuenta	<p><i>“67 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:</i></p> <p><i>a. Por su disposición; o</i></p> <p><i>b. cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.”</i></p>	<p><i>“17.27 Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:</i></p> <p><i>a. en la disposición; o</i></p> <p><i>b. cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.”</i></p>
Ganancias pérdidas	<p><i>“68 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIIF 16 Arrendamientos establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las</i></p>	<p><i>“17.28 Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la Sección 20 Arrendamientos requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.”</i></p>



Descripción	Grupo 1 – NIC 16	Grupo 2- Sección 17
	<p><i>ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.”^{175*}</i></p> <p><i>“69. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). La fecha de disposición de una partida de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de esa partida de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface en la NIIF 15 una obligación de rendimiento. La NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.”^{1*}</i></p> <p><i>“71 La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición, y el importe en libros del elemento.”</i></p>	<p><i>“17.29 Para determinar la fecha de la disposición de un elemento, una entidad aplicará los criterios de la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias, para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes. La Sección 20 se aplicará a la disposición por venta con arrendamiento posterior.</i></p> <p><i>“17.30 Una entidad determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.”</i></p>

El numeral 6 tanto de la orientación técnica No. 6 como de la No. 7, emitidas por este Consejo, también contiene directrices para la contabilización de estas transacciones, enunciando situaciones cuando:

“la pérdida de la condición de activo para una empresa está relacionada con la transferencia a terceros.

En estos casos, las formas jurídicas existentes en el mercado para llevar a cabo esta transferencia son muy numerosas (vgr. compraventas, arrendamientos, etc.)

y sujetas a innumerables combinaciones posibles de acuerdos contractuales entre cedente y cesionario.

Por ello, es necesario evaluar caso a caso las condiciones acordadas entre las partes, de forma que pueda elaborarse un correcto juicio profesional acerca de si se ha producido o no la transferencia sustancial de los riesgos y ventajas del activo entre las partes intervinientes y, en caso afirmativo, poder determinar la fecha en la que esta se ha producido.” (...)

¹⁷⁵ * La vigencia de la NIIF 16 para Colombia es a partir del 1 de enero de 2019, por lo que se entiende que, salvo se opte por la aplicación anticipada, se seguirá aplicando lo establecido en la NIC 17.



Propiedad planta y equipo aplicación NIIF 2015

Concepto	Pregunta
2018-1096	<i>(...) las NIIF para PYMES 2009, las empresas realizaban los avalúos solo para las propiedades de inversión; debido a la norma para PYMES 2015 sección 17 (...), establece que también se deben realizar avalúos periódicos de acuerdo a los cambios que experimente dicho elemento de propiedad planta y equipo. ¿Esta norma (...) ya se encuentra vigente y avalada (...) para ser aplicada este año?</i>

Respuesta

(...) En relación con los avalúos, le informamos que el marco de información financiera que aplican las entidades del grupo 2, no establecen la obligatoriedad de realizar avalúos periódicos sobre los elementos de propiedad, planta y equipo, ni para las propiedades de inversión.

La medición del valor razonable en los estados financieros se realiza teniendo en cuenta diferentes enfoques, jerarquía y niveles para estimar el valor razonable de una partida (...)

Las propiedades de inversión, según la sección 16 de la NIIF para las PYMES, tiene como política

de medición posterior el valor razonable con cambios en resultados (siempre que su valor razonable se pueda medir sin costo o esfuerzo desproporcionado).

Posteriormente el Decreto 2496 de 2015 incorporó (...) las modificaciones a las NIIF para las PYMES realizadas por IASB en 2015, (...) vigentes a partir de enero primero de 2017.

En dicha modificación se permitió la política de medición posterior a los elementos de propiedad, planta y equipo de la siguiente manera:

Política de medición posterior en propiedad, planta y equipo	Sección 17 de la NIIF para las PYMES – Decreto 2496 de 2015	Sección 17 de la NIIF para las PYMES – antes del Decreto 2496 de 2015
Medición posterior de elementos de propiedad, planta y equipo- Párrafo 17.15 de la NIIF para las PYMES.	La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo (...).	Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas (...).

De acuerdo con lo anterior se puede concluir lo siguiente (para los obligados a llevar contabilidad pertenecientes al grupo dos):

- Las Normas de Información Financiera no obligan a realizar avalúos para los elementos de propiedad, planta y equipo, ni para las propiedades de inversión;
- Las propiedades de inversión, siempre se han medido por su valor razonable con cambios en resultados, siempre que el valor razonable de los mismos se puede calcular sin costo o esfuerzo desproporcionado.

El valor razonable puede realizarse a través de

avalúos realizados por expertos, o a través de observación directa de los precios de mercado (entre otras).

- Los elementos de propiedad, planta y equipo se medían hasta los estados financieros a diciembre 31 de 2016 por su costo, menos depreciación y cualquier pérdida por deterioro de valor.

A partir de enero 1 de 2017¹⁷⁶, una entidad puede (pero no se obliga) a utilizar el método de la revaluación para una clase o para todas las clases de propiedad, planta y equipo (...)

¹⁷⁶ Ver Artículo 11 del Decreto 2496 de 2015



Propiedad planta y equipo - uso del avalúo catastral como revaluación

Concepto	Pregunta
2018-1009	<i>“¿Se puede usar como valor razonable de una edificación el avalúo catastral de un bien? Teniendo en cuenta que no se cuenta con recursos económicos para el concepto de un perito”</i>

Respuesta

(...) En primer lugar la entidad deberá establecer las razones por las cuales ha concluido que es necesario efectuar la revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo.

Los marcos de información financiera de los Grupos 1 o 2, permiten que estos activos sean ajustados en períodos posteriores al reconocimiento inicial por el modelo del costo o el modelo de revaluación, y tratándose de una entidad clasificada en el Grupo 3, estos elementos deben ser contabilizados en períodos posteriores por el modelo del costo, esto es al costo original menos el deterioro.

También es preciso indicar que al establecer las políticas contables es de fundamental importancia la restricción costo-beneficio, por cuanto los costos de preparar la información no deben exceder los beneficios de los usuarios.

Respecto de su pregunta, le recomendamos revisar los requerimientos del marco técnico aplicado por la entidad y establecer los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los elementos de propiedades, planta y equipo. Si después de realizar esta evaluación, se concluyera que es necesario efectuar la revaluación de los elementos de propiedades, planta y equipo, la entidad deberá medir su valor razonable.

Respecto de este tema, el CTCP en el concepto 2015-0645 manifestó:

“En opinión de este Consejo, el avalúo catastral no cumple con lo señalado en el párrafo 2.34 del anexo técnico (NIIF para las Pymes) del Decreto 3022 de 2013, para ser considerado como el valor razonable de un activo, al respecto el mencionado párrafo dice: “(b) Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.”

Por ello, a pesar de que el artículo 8 de la resolución 0070 de 2011 emitida por parte del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, define el avalúo catastral como:

“la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario. El avalúo catastral de cada predio se determinará por la adición de los avalúos parciales practicados independientemente para los terrenos y para las edificaciones en el comprendido”,

este consejo es de la opinión que el avalúo catastral es probable que no cumpla los requisitos de la medida de valor razonable requerida en los marcos de información financiera, salvo que ella represente el precio de salida determinado conforme al precio que pagarían los participantes del mercado en una venta en condiciones normales.

Lo anterior no significa, que el avalúo catastral no pueda revelarse en notas a los estados financieros si se considera útil (pertinente y confiable) para los usuarios de los estados financieros, manteniendo en el balance dichos elementos sobre la base del costo o costo depreciado (modelo del costo), según es permitido por los marcos técnicos.

En conclusión, Los marcos de información financiera establecen las directrices para la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, siendo de fundamental importancia la evaluación de la restricción costo-beneficio, que indica que el costo de preparar la información no debe exceder los beneficios de los usuarios.

Por ello, la definición de la política contable para la revaluación de los elementos de propiedades, planta y equipo dependerá de los hechos y circunstancias, del juicio profesional, y del marco técnico aplicado por la entidad. (...)



Propiedad planta y equipo - frecuencia avalúos

Concepto	Pregunta
2018-0940	<p><i>“Nuestra corporación se dedica a prestar los servicios de avalúos comerciales en normas NIIF a entidades del sector público y el sector privado. Para las empresas del sector público deben realizar el valor razonable cada tres años, según el inciso 002 de la resolución 533 de 2015.</i></p> <p><i>Para las entidades del sector privado, aunque si bien es cierto depende de sus políticas contables, planteamos la siguiente pregunta. ¿qué periodicidad deben tener las entidades del sector privado de ajustar el valor razonable de sus activos de propiedad planta y equipo? ¿Es obligatorio o No según sus políticas contables?”</i></p>

Respuesta

(...) Desde el marco técnico normativo aplicable al Grupo 1 - NIIF Completas.

En cuanto a la periodicidad en el cálculo de valor razonable, para la propiedad, planta y equipo, el párrafo 34 de la NIC 16 establece:

“La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo

experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable.

Para éstos, pueden ser suficientes las revaluaciones hechas cada tres o cinco años.”

Por lo anterior, la frecuencia depende de la volatilidad en el cambio del valor razonable y de las políticas contables que hayan sido adoptadas por la entidad. (...)

**Propiedades, Planta y equipo - costos no capitalizables como parte del elemento**

Concepto	Pregunta
2018-0984	<p>“Somos una empresa del Grupo No. 2 y estamos en una etapa de estudio para efectuar una importante inversión para efectos de prestar unos servicios nuevos en nuestra Compañía.</p> <p>(...) La consulta consiste en determinar si los gastos incurridos en la etapa de prefactibilidad, o sea hasta el punto en que el proyecto pueda o no ser abandonado, se pueden capitalizar en los términos, definiciones y demás aspectos estipulados en la sección 17 de NIIF para Pymes.”</p>

Respuesta

(...) La sección 17 de la NIIF para las pymes, normas aplicables por el grupo 2, contiene en su párrafo 17.11 una lista de costos (desembolsos) que no es posible capitalizar como parte del costo del activo.

El párrafo 17.10 establece directrices sobre los componentes de costo de un elemento de propiedades, planta y equipo.

En relación con el tema consultado la norma de información financiera que debe aplicar una entidad clasificada en el Grupo 2 establece de forma expresa que los costos de apertura de una nueva instalación, los de introducción de un nuevo producto o servicio, de apertura del negocio en una nueva localización, de administración y otros costos indirectos generales, así como los costos por préstamos no deben ser objeto de capitalización como parte del costo.

Trascribimos a continuación, los párrafos antes referidos:

“Sección 17 - Componentes del costo

17.10 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:

- El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
- todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

c. La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

17.11 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo una entidad los reconocerá como gastos cuando se incurra en ellos:

- costos de apertura de una nueva instalación productiva;
- costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de publicidad y actividades promocionales);
- costos de apertura del negocio en una nueva localización o los de redirigirlo a un nuevo tipo de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);
- costos de administración y otros costos indirectos generales; y
- costos por préstamos (véase la Sección 25 Costos por Préstamos).

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

Además de lo anterior, le recomendamos revisar las directrices para los activos intangibles generados internamente, que están contenidas en la sección 18 de la NIIF para Pymes. Los párrafos 18.14 y 18.15 indican:

Sección 18 - Otros activos intangibles generados internamente



18.14 Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.

18.15 Como ejemplos de la aplicación del párrafo anterior, una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible: (...)

(b) actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos

necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos de preapertura) y desembolsos de Lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación) (...)

En Conclusión, los pagos efectuados durante la etapa de prefactibilidad (hasta el punto en que el proyecto pueda o no ser abandonado) no cumplen los requisitos para ser reconocidos como elementos de propiedad, planta y equipo o como un componente de intangibles, en consecuencia, deberán reconocerse como un gasto del periodo. (...)

Propiedad planta y equipo - medición posterior

Concepto	Pregunta
2018-0648	<p><i>“Si una empresa hace un inventario físico de sus activos fijos y determina su valor comercial y lo compara con el detalle de su valor en libros con el fin de ajustar las diferencias positivas y negativas:</i></p> <ol style="list-style-type: none"><i>1. ¿Este tratamiento es correcto en NIIF?</i><i>2. ¿Cómo debería afectarse contablemente?</i><i>3. ¿Qué pasaría fiscalmente si se identifican que se están depreciando algunos activos que ya no están en uso?”</i>

Respuesta

(...) Determinar si el tratamiento sugerido es correcto dependerá del marco técnico aplicado y de la política contable establecida, con fundamento en el marco de principios aplicado por la entidad.

Por ejemplo, una entidad del grupo 3 debe medir sus elementos de propiedades, planta y equipo al costo, mientras que una entidad clasificada en el Grupo 1 o 2, puede optar por revaluar sus activos.

En lo que respecta a la pregunta 3, en la que se refiere al tratamiento fiscal de la depreciación de activos que no están en uso, le informamos que el CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre temas fiscales, (...).

(...) Con relación a la inquietud sobre la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, la sección 17 de la NIIF para las PYMES, (...), explica el tratamiento que debe darse a la medición posterior de este tipo de activos, así:

“Medición posterior al reconocimiento inicial

17.15 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

17.15A Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Modelo de revaluación

17.15B Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores.

Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

17.15C Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación.

Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

17.15D Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo (...)



Propiedad, planta y equipo - construcción

Concepto	Pregunta
2018-1020	<i>El propietario de un inmueble ubicado en territorio nacional que ha surtido a través de Escritura Pública la declaración de construcción en suelo propio. ¿Cómo deberá reconocer el propietario dicho acto en su contabilidad (...)?</i>

Respuesta

(...) la Ley 1314 de 2009 separó los aspectos contables y tributarios. En cuanto al inmueble, para los nuevos marcos técnicos normativos prima el control del bien sobre la propiedad. Así mismo debemos tener en cuenta la sección 17 - *Propiedades, Planta y Equipo*, así: "(...)

Reconocimiento

17.4 Una entidad aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no una partida de propiedades, planta o equipo. Por consiguiente, la entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:

(a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y

(b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

17.5 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta sección cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.

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

El importe en libros de estos componentes sustituidos se dará de baja en cuentas de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30, independientemente de si los elementos sustituidos han sido depreciados por separado o no. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido.

El párrafo 17.16 establece que si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará estos componentes por separado a lo largo de su vida útil.

17.7 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, un autobús) puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier importe en libros que se conserve del costo de una inspección previa importante (distinto de los componentes físicos).

Esto se hará con independencia de que el costo de la inspección previa importante fuera identificado en la transacción en la cual se adquirió o se construyó el elemento. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo

estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.

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

Por tanto, en caso de cumplir todos y cada uno de los requisitos de reconocimiento establecido en los párrafos precedentes, deberá reconocer en sus estados financieros la propiedad, planta y equipo, aplicando los métodos de medición definidos por la entidad en sus políticas contable.

Adicionalmente es importante mencionar que en los nuevos marcos técnicos normativos prima el control y no la propiedad del bien para efectos del reconocimiento en los estados financieros. (...)



Propiedad de inversión

Concepto	Pregunta
2018-0071	<p><i>"(...) la entidad tiene unos activos que están bajo PCGA como propiedad planta y equipo pero que los tiene arrendados, y gana ingresos por ellos, aparte se le realizaron avalúos comerciales y están divididos en construcciones y terrenos, mis preguntas son las siguientes:</i></p> <p><i>¿Para la realización del reconocimiento inicial en el balance de apertura ESFA, debo ceñirme en la norma NIIF para pymes del 2009 o la del 2015?</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>¿esos activos que están en PCGA como propiedad planta y equipo deben clasificarse como propiedades de inversión o no es necesario?</i> • <i>¿las propiedades de inversión se deprecian?</i> • <i>¿qué debo hacer con esa depreciación que ya viene de años anteriores en el ESFA la eliminé con la adopción por primera vez?</i> • <i>¿sí realizaron esos avalúos es obligatorio tomar aquellos activos por el valor razonable, o no los tengo en cuenta y los dejo al costo menos la depreciación?</i> • <i>¿sí tomo los avalúos para aumentar el valor de los activos desde que fecha inicio su depreciación?"</i>

Respuesta

(...) A continuación, damos Respuesta a sus inquietudes en los siguientes términos:

¿para la realización del reconocimiento inicial en el balance de apertura ESFA, debo ceñirme en la norma NIIF para pymes del 2009 o la del 2015?

El Decreto 3022 de 2013, el cual reglamentó la normatividad aplicable para entidades que pertenecen al Grupo 2, indica que deberá implementarse las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES versión 2009, es decir, la norma aplicable para el Estado de Situación Financiera de Apertura es la versión 2009, debido que la versión 2015 fue emitida en el año 2016, y la fecha de transición para una entidad perteneciente al grupo dos correspondió a enero 1 de 2015.

Excepto las entidades del Grupo 2 pertenecientes al Sistema General de Salud y Seguridad Social para las cuales la fecha de transición para una entidad perteneciente al grupo dos correspondió a enero 1 de 2016.

¿Esos activos que están en PCGA como propiedad planta y equipo deben clasificarse como propiedades de inversión o no es necesario?

Para dar Respuesta a su consulta debemos traer a colación las definiciones de propiedades de inversión y propiedad, planta y equipo de la NIIF para las PYMES así:

***"Párrafo 16.2* Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:**

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos; o

(b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

***Párrafo 17.2* Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:**

(a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos; y

(b) se esperan usar durante más de un periodo".

Por lo anterior, los activos que cumplan con la definición del párrafo 16.2 deberán reconocerse como propiedad de inversión (no es optativo), a menos que cumplan con la definición del párrafo 17.2.

Sin embargo, es válido aclarar que un activo que cumpla con la definición de propiedad de inversión, pero que no pueda medirse su valor



razonable con fiabilidad, se tratará como si fuese un activo de propiedad, planta y equipo.

¿Las propiedades de inversión se deprecian?

La medición posterior de las propiedades de inversión está determinada en el párrafo 16.7 así:

“Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente.

Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión, utilizando el modelo de costo de la Sección 17.”

Por lo anterior, si una propiedad de inversión aplica el modelo del valor razonable no tendrá que reconocer gasto por depreciación, diferente a si se tratara como si fuera una propiedad, planta y equipo, bajo el modelo de costo, para el que si se determinaría el valor de la depreciación.

¿Qué debo hacer con esa depreciación que ya viene de años anteriores en el ESFA, la elimino con la adopción por primera vez?

¿sí tomo los avalúos para aumentar el valor de los activos desde que fecha inicio su depreciación?”

La Respuesta a su inquietud la puede encontrar resuelta en los conceptos números 20160-870, 2016-0134, (...).

¿sí realizaron esos avalúos es obligatorio tomar aquellos activos por el valor razonable, o no los tengo en cuenta y los dejo al costo menos la depreciación?

Tomar los avalúos como costo atribuido de los activos dependerá de las políticas contables adoptadas por la entidad si se trata de elementos de propiedad, planta y equipo, sin embargo para mediciones de propiedades de inversión es importante recordarle que se deben medir al valor razonable con cambios en resultado, como lo expresa el párrafo 16.7 de la NIIF para las PYMES, este Consejo en otras ocasiones se ha pronunciado sobre el tema en los conceptos 2014-0172, 2014-0589, 2015-0453, 2015-0719, 2016-0731, 2016-0636 entre otros, (...)



Propiedad planta y equipo - valor razonable

Concepto	Pregunta
2018-0223	<p>“¿Qué debo hacer como preparador de estados financieros, si para determinar el valor razonable de mis terrenos y edificios acudo a un valuador, certificado en Colombia, pero la revisoría fiscal no acepta los cálculos del valuador porque en su concepto no cumplen con los criterios de las normas internacionales de valoración?</p> <p>¿Tendría que dejar de actualizar el valor razonable de mis activos o dejar que la opinión de la revisoría fiscal presente ese hallazgo? (...)”</p>

Respuesta

(...) Para efectos de determinar el valor razonable se deben aplicar los párrafos 11.27 al 11.32 de la Sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, compilado en el Anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios. Como definición, el literal b) del párrafo 2.34 sobre Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos, enuncia:

“Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos

(...)

2.34 Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el valor razonable: (...)

(b) Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. En situaciones en las que se permite o requiere mediciones del valor razonable, se aplicarán las guías de los párrafos 11.27 a 11.32.”

En cuanto a los avalúos técnicos que certifican la medición del valor razonable, es preciso mencionar que dicho procedimiento es considerado como algo opcional y por tal razón una entidad que aplique este Marco Técnico Normativo, de manera libre decidirá por llevarlo a cabo o no. Dando aplicación al anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, en el párrafo 2.50, se lee:

“Esta Norma permite o requiere una medición al valor razonable para los siguientes tipos de activos no financieros:

(a) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos que una entidad mide al valor razonable (véanse los párrafos 14.10 y 15.15 respectivamente).

(b) Propiedades de inversión que una entidad mide al valor razonable (véase el párrafo 16.7).

(c) Activos agrícolas (activos biológicos y productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección) que una entidad mide al valor razonable menos los costos estimados de venta (véase el párrafo 34.2); y

(d) Propiedades, planta y equipo que mide una entidad de acuerdo con el modelo de revaluación (véase el párrafo 17.15B). (El subrayado es nuestro)

Es importante tener en cuenta que el Estado de Situación Financiera de Apertura –ESFA– es el estado en el que por primera vez se medirán los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con el nuevo marco normativo, que se debe aplicar, en este caso, utilizando la NIIF para las PYMES, acorde con las necesidades o criterios que se escojan en tal sentido.

Con base en lo anterior, hay que tener presente que en la elaboración de los Estados Financieros, las entidades que aplican este Marco Técnico Normativo, deben consignar en su Manual de Políticas Contables y Financieras por cuál alternativa optaron para medir sus activos, en concordancia con la naturaleza y uso que le den a los mismos, teniendo en cuenta todos y cada uno de los requerimientos de la Sección que le corresponda.

Es así como en la Sección 17 del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, se encuentra la caracterización de los activos:

Propiedades planta y equipos:

- Son tangibles.
- Son utilizados ya sea en la producción, ventas de servicios o de bienes o cuando son arrendados a otros.
- El tiempo de duración es equivalente o superior a un periodo,



- Una vez se ha surtido este paso se procederá a medirlo por: Modelo de costo, o Modelo de valor razonable.

En caso de que la entidad tome la opción de medirlo por el modelo de costo, no será necesario que realice un avalúo técnico de los activos para efectos de su reconocimiento y medición actualizada en los estados financieros.

En caso contrario, si decide medir los activos por el modelo del valor razonable, será entonces necesario que la Entidad aplique los requerimientos de la citada Sección 11, relacionados con el enfoque y la jerarquía del valor razonable.

Los estándares internacionales de información financiera, incorporados en los Marcos Técnicos Normativos en Colombia, no obligan a la contratación de peritos expertos.

Ahora bien, en caso de que la Entidad opte por utilizar los servicios de un profesional experto en la materia, este hecho lo debe revelar en las notas a los estados financieros y cumplir con lo preceptuado en la Ley 1673 de 2013.

De otra parte, en Colombia no se adoptaron los estándares internacionales de valuación emitidos por el International Valuation Standards Council (IVSC), por lo tanto, será la NIIF 13 – Medición del Valor Razonable, es un referente para la determinación y actualización del valor razonable de un activo.

De manera específica, los activos considerados como propiedades de inversión, deberán medirse acorde con lo ordenado por el párrafo 16.7 del Estándar para las PYMES, por medio del modelo de valor razonable, siempre y cuando los activos puedan medirse sin un costo o esfuerzo desproporcionado, y de no ser posible así, entonces quedarán dentro del alcance del de la Sección 17 del Anexo 2 ya mencionado.

Así las cosas, dando Respuesta a las inquietudes planteadas por el consultante, en nuestra opinión, es preciso mencionar que el CTCP no es un organismo competente para pronunciarse acerca de las actuaciones de los evaluadores.

La actualización del valor razonable es una decisión exclusiva de la administración basados en la obligatoriedad de aplicar los Marcos Técnicos Normativos que le rigen en materia contable y será potestad del Revisor Fiscal, de acuerdo con su evaluación y criterio, el determinar si la aplicación de dichos lineamientos normativos se cumplen y, de ser necesario, dejar algún tipo de comentario al respecto dentro de su dictamen, dado que desconocer el avalúo presentado por la Entidad, podría generar una coadministración, por ello es importante que el Revisor Fiscal evalúe la información contenida en el avalúo y determine si cumple o no con los requerimientos definidos en los nuevos marcos normativos contables, de lo contrario debería pronunciarse a través de cartas a la gerencia y de ser material en el dictamen. (...)

Provisiones de ingresos por avance de obra

Concepto	Pregunta
2018-0967	<p><i>Solicito de su ayuda con respecto al tratamiento y aplicación de la NIIF 15; puedo yo realizar provisiones de ingreso por avance de obra de acuerdo a mi presupuesto?, adicional si puedo manejar el principio de prudencia, ya que estoy realizando provisión de ingresos pero a la vez tengo que realizar provisión de costos (obra en curso), esto para que mi resultado sea acorde al funcionamiento de la obra y el resultado no muestra ni subidas excesivas de resultado o perdidas grandes.</i></p> <p><i>Solicito el tratamiento contable, para que no sea considera una inflación de mis ingresos, como de mis costes; además si me aclaran las condiciones que se deben tener para reconocer todas estas provisiones que en realidad de harán efectivas hasta el final de la obra.</i></p>

Respuesta

(...) El principio básico de la NIIF 15 es que una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes a cambio de un importe que refleje la contraprestación a la

cual la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

Una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de las siguientes etapas:



Reconocimiento

Identificación del contrato

"9. Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta

Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;



(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.

El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52)”

“12. A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y

(b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios.

“14. Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, una entidad continuará evaluando el contrato para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen con posterioridad”

“15. Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, y una entidad recibe la contraprestación del cliente, dicha entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando hayan tenido lugar los sucesos siguientes:

(a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios a los clientes y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o

(b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

“16. Una entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos del párrafo 15 o hasta que los criterios del párrafo 9 se cumplan con posterioridad (véase el párrafo 14).

Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la

contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo se medirá al importe de la contraprestación recibida del cliente.

“35. Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);”
- el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o
- el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).”

“37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato.

El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso.

Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado.

Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:



(a) *La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.*

(b) *El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios.*

Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo.

Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) *La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios.*

Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad.

Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

Los párrafos B64 a B76, B77 y B78 y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.

(d) *El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.*

Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo.

Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber

satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido”.

Por lo anteriormente descrito, el CTCP entiende que el ingreso por concepto de contratos de construcción se da en la construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente; dando respuesta a la inquietud planteada por el consultante, en nuestra opinión, el reconocimiento de la obligación de desempeño es la de prestar el servicio de construcción, de acuerdo con las especificaciones pactadas en el contrato, por parte del cliente, y el acceso a los bienes y servicios que obtiene el cliente en la medida que se avanza en la prestación del mismo, entonces se debe aplicar la NIIF 15, y se debe realizar el devengo del ingreso en la medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño, para lo cual este Consejo no ve viable el registro de provisiones de ingreso por avance de obra y provisión por los costos incurridos.

Además de todo lo anterior, es importante considerar lo indicado en la norma de estados financieros intermedios, que establece lo siguiente:

“Ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma estacional, cíclica u ocasionalmente

37 Los ingresos de actividades ordinarias que se reciben estacional, cíclica u ocasionalmente dentro de un periodo anual, no deben ser anticipados o diferidos a una fecha intermedia, si tal anticipación o aplazamiento no serían apropiados al final del periodo contable anual.

38 Entre los ejemplos de situaciones como las descritas anteriormente pueden citarse los dividendos, las regalías y las subvenciones oficiales. Además de lo anterior, ocurre que ciertas entidades obtienen, sistemáticamente, más ingresos de actividades ordinarias en unos periodos intermedios que en otros, dentro del mismo periodo anual, como sucede por ejemplo con los ingresos de actividades ordinarias estacionales de los vendedores al por menor. Tales ingresos de actividades ordinarias se han de reconocer sólo cuando hayan ocurrido efectivamente.”

De igual forma, los ingresos que se producen durante varios periodos deben reconocerse a medida que se cumplen las obligaciones de desempeño. (...)



Provisiones - litigio

Concepto	Pregunta
2018-0592	<p>Si una empresa privada hace firmar una letra de cambio a una empleada para garantía de un dinero, luego la demanda por proceso ejecutivo por 25 millones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Esos 25 millones, ¿cómo deben aparecer en los libros contables de la empresa? 2) Si la empresa no registra esos dineros, ¿en qué está incurriendo la empresa? 3) Si los dineros no son registrados, ¿se puede presumir que dichos dineros no pertenecen a la empresa?

Respuesta

(...) En lo relacionado con los efectos contables de esta transacción, le recomendamos revisar principalmente los criterios de reconocimiento incorporados en el marco de información financiera aplicado por la entidad, y con fundamento en ello determinar si procede el reconocimiento de esta partida en los estados financieros.

Es importante anotar que los estados financieros se preparan para un periodo especificado de tiempo (periodo sobre el que se informa) y ellos suministran información sobre activos y pasivos, incluyendo activos y pasivos no reconocidos, y patrimonio que existían al final del período sobre el que se informa, además de información sobre los ingresos y los gastos del período, que se derivan de transacciones y otros eventos o sucesos.

En el caso específico de una garantía, y particularmente de la letra de cambio referida en su consulta que respalda obligaciones del empleado, lo que debe reconocerse es el derecho de la entidad a cobrar la obligación del empleado y no la garantía, siempre que ella cumpla los criterios de reconocimiento señalados en el marco de información financiera.

Al respecto es importante anotar que muchas obligaciones se establecen por contrato, la legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben.

Las obligaciones también pueden surgir de las prácticas tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones, en este caso son denominadas obligaciones explícitas.

En conclusión, le recomendamos revisar si la transacción referida es legal y si ella representa un activo para la entidad, si se cumplen los criterios de reconocimiento entonces ella deberá ser reconocida en los estados financieros, teniendo presente que con posterioridad a su reconocimiento, si este procede, se deberán efectuar las pruebas por deterioro que resulten pertinentes para evitar que el importe en libros de la partida sea superior a su importe recuperable.

Esos 25 millones, ¿cómo deben aparecer en los libros contables de la empresa?

La Letra de cambio¹ es un título valor que debe reconocerse de conformidad con el hecho económico que la generó, el solo hecho de tener una letra de cambio no da necesariamente lugar a un registro contable, sino que el registro contable (reconocimiento) lo genera el hecho económico que originó la obtención del título valor.

Las siguientes situaciones ilustran ejemplos sobre lo expuesto en el párrafo anterior:

¹ La letra de cambio es regulada por el Código de Comercio, en los Artículos 671 y siguientes.



Situación	Comentario
Venta de mercancías a terceros, respaldando la obligación con una letra de cambio.	El hecho generador del registro es la venta de la mercancía, en este caso la letra de cambio actúa como garantía del activo financiero mantenido por la entidad.
Préstamo a un tercero respaldado mediante la firma de una o varias letras de cambio.	El hecho generador del registro es la entrega del dinero al tercero en calidad de préstamo, en este caso la letra de cambio actúa como garantía del activo financiero mantenido por la entidad.
Entidad de educación superior que solicita el respaldo de la prestación de servicios futuros mediante la firma de una letra por parte del estudiante o padre de familia.	El hecho generador del registro es la prestación del servicio de educación, en este caso la letra de cambio actúa como garantía del activo financiero mantenido por la entidad.
Firma de una letra por parte de un empleado, para garantizar obligaciones o responsabilidades adquiridas con la entidad.	El hecho puede tratarse de un activo contingente y se retrasará su reconocimiento hasta que el flujo de beneficios económicos sea prácticamente cierto.

Cuando se trate de un cobro por responsabilidad de un tercero (fraude, ineficiencia en los manejos, descuidos, accidentes, etc.), la entidad debe reconocer la pérdida sufrida por dicha situación en su estado de resultados, pero no puede inmediatamente reconocer la cuenta por cobrar al empleado, debido que la probabilidad de obtener la recuperación se asemeja a un activo contingente.

En ese orden de ideas, el hecho que un empleado firme una letra a favor de la compañía se trataría de una garantía que tiene la entidad de realizar un cobro a un tercero (en este caso al empleado), y su tratamiento contable obedece al de los activos contingentes, esto es la existencia de *“un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad”*¹ y se reconocería en los estados financieros *“hasta que el flujo de beneficios económicos sea prácticamente cierto”*².

Si la empresa no registra esos dineros, ¿en qué está incurriendo la empresa?

De acuerdo con lo expuesto en la Respuesta anterior, el reconocer o no la transacción depende de las condiciones del hecho económico analizado.

Si los dineros no son registrados, ¿se puede presumir que dichos dineros no pertenecen a la empresa?

Debemos indicar que las funciones de este Consejo son eminentemente técnicas y se encuentran dirigidas a dar orientación sobre la aplicación de los marcos de información financiera y aseguramiento.

Por lo tanto, les corresponderá a otras autoridades determinar la legalidad de esta transacción, en la que entendemos se recibe una letra de cambio como garantía de un dinero adeudado por un empleado. (...)

¹ Tomado del anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, NIC 37 párrafo 10, definiciones.

² Tomado de la NIC 37 párrafo 33 y del párrafo 21.13 de la NIIF para las PYMES.



Publicidad estados financieros

Concepto	Pregunta
2018-0553	<p><i>“¿Si los Estados Financieros y la publicidad que le otorga la ley le permite entregar copia de los mismos (estados financieros, certificaciones contador y/o dictamen Revisor Fiscal) a un ciudadano, persona natural, jurídica interesado en su situación financiera en pro de celebrar un acuerdo comercial entre ambas partes?”</i></p> <p><i>La anterior consulta se fundamenta en el Decreto 2649 de 1993 el cual reglamenta la contabilidad general y expide los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, en su artículo 114 relativo a las notas a los estados financieros, consagró “Las notas como presentación de las prácticas contables y revelación de las empresas, son parte integral de todos y cada uno de los estados financieros”. Por su parte el Artículo 36 de la ley 222, implantó una unidad en los estados financieros precisando a “Los estados financieros estarán acompañados de sus notas, con las cuales conforman un todo indivisible. Los estados financieros y sus notas se prepararán y presentarán conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”, esto deja claro que de presentarse los Estados Financieros, estos deberán presentarse acompañado de sus notas en los términos que consagra el Artículo 114.</i></p> <p><i>Dicha petición y/o consulta se presenta en razón a que una empresa legalmente constituida se niega a través de su Revisor Fiscal a presentar su Dictamen, toda vez ya que según este quien divulgue el mismo estaría incurso en un delito penal (Artículo 194 CP). Sin embargo es claro que los estados financieros tienen su razón y su carácter de publicidad en servir como herramienta de comprensión de la situación financiera de una empresa por un período determinado máxime aun si de ella se desprende una obligación como la que estarían adquiriendo con la compañía, permitiendo así un respaldo de la misma.</i></p> <p><i>Ahora bien en lo que hace relación con los estados financieros y lo consagrado en el Artículo 41 de la Ley 222 de 1995: (...), es claro que estos gozan de publicidad y no se puede limitar el conocimiento de estos.</i></p> <p><i>Por lo anteriormente expuesto presento esta consulta con la finalidad se otorgue Respuesta clara y precisa respecto de la reserva o no de que gozan dichos documentos.”</i></p>

Respuesta

(...) En primer lugar entendemos que su comunicación se refiere a los Estados Financieros de Propósito General (EFG), un tipo de informe financiero que pretende cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los marcos técnicos normativos aplicados por una entidad describen lo que representa un conjunto completo de este tipo de estados financieros.

En relación con el tema de la reserva que está obligada a mantener el Contador Público, el Art. 67 de la Ley 43 de 1990 indica:

“Artículo 67. El Contador Público está obligado a mantener la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones de personas a cuyo servicio hubiere

trabajado o de los que hubiere tenido conocimiento por razón del ejercicio del cargo o funciones públicas, salvo en los casos contemplados por disposiciones legales.

Parágrafo. Las revelaciones incluidas, los estados financieros y en los dictámenes de los Contadores Públicos sobre los mismos, no constituyen violación de la reserva comercial, bancaria o profesional.” (Resaltado fuera de texto)

En relación con el periodo de presentación de los EFG, generalmente estos cubren periodos de un año (enero a diciembre), pero esto no significa que voluntariamente o por requerimientos de las autoridades una entidad no pueda elaborar EFG de periodos intermedios, los cuales deben cumplir los requerimientos de los marcos



técnicos normativos. Al respecto el art. 34 de la Ley 222 de 1995 indica:

“Art. 34. Obligación de preparar y difundir estados financieros. A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiera.

El Gobierno Nacional podrá establecer casos en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósito general abreviados.

Las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades.”

Los Artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, también se refiere a los requisitos que deben cumplir los estados financieros certificados y dictaminados:

“Art. 37. Estados Financieros Certificados. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Art. 38. Estados Financieros Dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de

conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta” u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.”

En conclusión, es deber de todas las entidades obligadas a llevar contabilidad (personas naturales y jurídica) elaborar EFPG al cierre de cada período contable, y por lo menos una vez al año, al corte de diciembre 31, los cuales previo a su difusión, deberán estar debidamente certificados por el representante legal y el contador, y si hay lugar a ello, dictaminados por el Revisor Fiscal.

Dado que ellos se dirigen a usuarios indeterminados que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades, su publicación y difusión por los medios que resulten pertinente no constituyen una violación de la reserva comercial, bancaria o profesional.

Adicionalmente, los EFPG deben cumplir los objetivos y principios de revelación y contener un juego completo de los estados financieros, según lo indicado en el marco de información financiera aplicado por la entidad; hacer publicaciones o entregas parciales de los informes financieros afecta su utilidad (pertinencia y representación fiel) e impide cumplir el objetivo de suministrar información que sea útil para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad por parte de los usuarios. (...)



Reconocimiento reclamación por siniestro

Concepto	Pregunta
2018-0019	<i>¿Cuál sería el reconocimiento contable adecuado para una reclamación de siniestro de una póliza bajo NIIF grupo 2, en el entendido de que esta póliza de amparo por un año de responsabilidad civil extracontractual, se canceló anticipadamente, y el siniestro sucedió en el término del amparo?</i>

Respuesta

(...) Por lo tanto, si el siniestro ocurrió durante el período de cobertura de la póliza y cumple con el lleno de los requisitos contractuales y legales, se entendería que el beneficiario tiene derecho a solicitar la indemnización correspondiente a la compañía de seguros.

El valor de la reclamación será reconocido cuando la entidad haya cumplido los requisitos establecidos en el contrato y sea prácticamente cierto (tenga un alto nivel de certeza) que la compañía de seguros efectuará el reembolso correspondiente.

Mientras esto no ocurra, este evento o suceso tendría las características de un activo contingente, en los términos de la NIC 37, de las NIIF para el Grupo 1, o la Sección 21 de las NIIF para las PYMES.

Al respecto las NIIF para las PYMES, mencionan lo siguiente:

“Cuando una parte o la totalidad del importe requerido para cancelar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero (por ejemplo, a través de una reclamación a un seguro), la entidad reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la entidad recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.

El reembolso por cobrar se presentará en el estado de situación financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el estado del resultado integral, la entidad puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión”.

(Párrafo 21.9 de las NIIF para las PYMES)

Es importante anotar que la causación de la indemnización y la baja en cuentas de los activos (o el reconocimiento de las obligaciones derivadas del siniestro), no necesariamente ocurren en la misma fecha, dado que si se cumplen los reconocimientos de baja de los activos o reconocimientos de obligaciones estos serían registrados en una fecha anterior a la del reconocimiento de la indemnización, esto sin perjuicio de que se efectúen las revelaciones correspondientes sobre las reclamaciones que se encuentran en curso.

Por ejemplo, si un incendio destruye la totalidad de las instalaciones de una empresa, los activos serán dados de baja en los estados financieros en la fecha del siniestro, mientras que la indemnización a recibir se consideraría un hecho independiente que será contabilizado cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento como activo.

En conclusión, la baja en cuentas y el reconocimiento de obligaciones se efectuará directamente en el estado de resultados, y cuando se reconozca el valor de la indemnización, si esta ocurre durante el mismo período, podría contabilizarse como una disminución del gasto registrado por el siniestro (hasta el monto registrado para el bien siniestrado) o como un ingreso; pero si el reconocimiento del ingreso ocurre en otro período (diferente al del reconocimiento del gasto por el siniestro) entonces se reconocerá como un ingreso (...)



Reconocimiento y medición de las actividades inmobiliarias

Concepto	Pregunta
2018-0059	<p><i>“En el día de hoy me dirijo respetuosamente para hacer las siguientes consultas de acuerdo a mi situación:</i></p> <p><i>Cómo es el manejo contable de los ingresos en las inmobiliarias, cuando estas son intermediarios, o sea no trabajan con inmuebles propios.</i></p> <p><i>La normatividad respecto a las inmobiliarias</i></p> <p><i>¿Qué tipo de gasto o costo se pueden descontar en las inmobiliarias?</i></p> <p><i>Bajo norma internacional, ¿cómo se manejan los pagos por canon de arrendamiento hechos por anticipado? se deben causar, e, ¿ir llevando al ingreso mes a mes? el pago de este anticipo, se puede efectuar el 100% al dueño del inmueble o también debe ser por partes?</i></p> <p><i>¿A quiénes se debe facturar el IVA cuando se arrienda un bien inmueble? ¿qué se debe tener en cuenta para generar el IVA?</i></p> <p><i>Para las constructoras, ¿cómo es el manejo de los ingresos por abonos de apartamentos sobre planos?</i></p> <p><i>¿qué tipo de facturación se hace cuando el bien inmueble es vendido? ¿Se genera IVA?</i></p>

Respuesta

(...) Este Consejo comprende que las cuotas anticipadas son diferentes a las cuotas contingentes¹⁸⁰ y que no corresponden a un arrendamiento financiero sino a un arrendamiento operativo y, por tal razón, se configura únicamente un servicio de intermediación de una inmobiliaria.

Teniendo como base lo anterior, a continuación, damos Respuesta a sus inquietudes:

cómo es el manejo contable de los ingresos en las inmobiliarias, cuando estas son intermediarios, o sea no trabajan con inmuebles propios.

Los criterios de reconocimiento y medición de los ingresos se encuentran establecidos en la Sección 23 de la NIIF para las PYMES, que para el caso mencionado por el consultante, corresponde a un servicio de intermediación y los criterios aplicables son:

“23.14. Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser

estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

(a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;

(b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

(c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y

(d) los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad. (...)”

Sin embargo, para las entidades (inmobiliarias, por ejemplo) que reciben dinero con destino a terceros, debe observarse lo que menciona el

¹⁸⁰ El término cuotas contingentes se define en las NIIF completas (véase el párrafo 4 de la NIC 17). Aunque las cuotas contingentes no se definen en la NIIF para las PYMES, se entiende que tienen el mismo significado que en las NIIF completas (es decir, las cuotas contingentes son la parte de

los pagos por arrendamiento que no es fija, sino que se basa en el futuro importe de un factor que varía por motivos diferentes al paso del tiempo, (por ejemplo, porcentaje de ventas futuras, valores de utilización, índices de precios, tasas de interés de mercado).



párrafo 23.4 de la NIIF para las PYMES, de la siguiente manera:

“...En una relación de agencia, una entidad (el agente) incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad...”

En este sentido el material de formación sobre la NIIF para PYMES, Módulo 23: Ingresos de Actividades Ordinarias, (...):

“En una relación de agencia, las entradas brutas de beneficios económicos incluyen los importes recibidos por cuenta del principal. Sin embargo, sólo la parte de la entrada bruta que representa la comisión para el agente se incluye en los ingresos de actividades ordinarias del agente.

Determinar si una entidad actúa como principal o como agente depende de distintos hechos y circunstancias y requiere de juicio profesional. Una entidad actúa como principal cuando está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios.

Entre las características que, solas o combinadas, indican que una entidad actúa como principal encontramos:

(a) La entidad tiene la obligación fundamental de proporcionar bienes o servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo, haciéndose responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios solicitados o comprados por el cliente.

(b) La entidad asume el riesgo de inventario antes o después del pedido del cliente, tanto en el envío como en caso de devolución.

(c) La entidad puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales.

(d) La entidad asume el riesgo de crédito del cliente.

Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Se considera que una entidad actúa como agente cuando el monto de su ganancia es predeterminado, ya sea una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente”.

La normatividad respecto a las inmobiliarias

La normatividad aplicable dependerá del grupo al que pertenece la entidad así:

Grupo	Norma
Grupo 1	NIIF 15
Grupo 2	Sección 23
Grupo 3	Capítulo 12

¿qué tipo de gasto o costo se pueden descontar en las inmobiliarias?

Los gastos que podrán reconocer en resultados, son todos aquellos que cumplan con la definición del párrafo 2.23 de la NIIF para las PYMES: “(...)

(b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios.”

Por lo anterior, se podrán reconocer todos los desembolsos que realice la entidad por la labor de intermediación, por ejemplo, costos financieros, comisiones, entre otros.

¿Cómo se manejan los pagos por canon de arrendamiento hechos por anticipado?

Los pagos recibidos por anticipados se consideran anticipos de clientes, es decir, se reconocen como un pasivo, y se van reconociendo en la medida que se cumplan los criterios establecidos en el marco técnico normativo.

Ahora bien, en cuanto al pago de los cánones de arrendamiento al propietario del inmueble dependerá de la relación contractual convenida.

¿Cómo es el manejo de los ingresos por abonos de apartamentos sobre planos?

El tratamiento contable de los anticipos realizados por los clientes que están adquiriendo los apartamentos sobre planos, dependerá del contrato que se hubiera firmado entre las partes, ya que en la gran mayoría de estos proyectos interviene la constructora, la comercializadora, la entidad financiadora y el cliente. (...)



Reconocimiento y medición de instrumentos financieros en moneda extranjera y de cobertura

Concepto	Pregunta
2018-0482	<p><i>“Consulta 1: Con qué tasa se debe registrar en la contabilidad una compra de dólares en mesa de dinero; ¿esta compra se debe registrar con la TRM correspondiente al día de la compra o se debe registrar a la tasa con la cual compré que en este caso es la Spot?”</i></p> <p><i>Consulta 2: En una compañía altamente importadora para cubrir su deuda y sus compras en dólares utiliza forward de deuda y forward de compra, la inquietud es:</i></p> <p><i>a) ¿Es obligatorio realizar valoración de estos forwards teniendo ya un pacto de una tasa? Es decir, desde que hago el préstamo o la compra ya conozco la tasa TRM a la que voy a pagar en el futuro con la devaluación, por esto quiero consultar si se puede omitir hacer la valoración.</i></p> <p><i>b) Si se realiza la valoración de los forwards de Deuda y Compra, ¿cuáles son los métodos de valoración?</i></p> <p><i>c) ¿Se puede utilizar valor razonable para el forward de deuda y costo amortizado para forward de compra?”</i></p>

Respuesta

(...) ¿Con qué tasa se debe registrar en la contabilidad una compra de dólares en mesa de dinero; ¿esta compra se debe registrar con la TRM correspondiente al día de la compra o se debe registrar a la tasa con la cual compré que en este caso es la Spot?

La compra de dólares por parte de una entidad a través de la mesa de dinero es una transacción en moneda extranjera y debe reconocerse como lo establece el párrafo 21 de la NIC 21 de la siguiente manera:

“Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera”.

De acuerdo con el párrafo anterior, sería adecuado reconocer la adquisición de divisas a través de la mesa de dinero utilizando la tasa de la negociación entre las partes (lo que el consultante denomina tasa spot¹⁸¹).

Sin embargo, el párrafo 22 de la NIC 21, permite reconocer una transacción usando una tasa de cambio aproximada a la existente al momento de realizar la transacción, por lo que la entidad debe

¹⁸¹ El precio spot o precio corriente de un producto, de un bono o de una divisa es el precio que es pactado para transacciones (compras o ventas) de manera inmediata.

definir la forma como realizará dichas transacciones si utilizando la tasa spot o utilizando una tasa de cambio aproximada a la fecha de transacción; ambas consideraciones son aceptadas por parte de las Normas de Información Financiera.

En una compañía altamente importadora para cubrir su deuda y sus compras en dólares utiliza forward de deuda y forward de compra.

a) ¿Es obligatorio realizar valoración de estos forwards teniendo ya un pacto de una tasa? Es decir, desde que hago el préstamo o la compra ya conozco la tasa TRM a la que voy a pagar en el futuro con la devaluación, por esto quiero consultar si se puede omitir hacer la valoración.

b) Si se realiza la valoración de los forwards de Deuda y Compra, ¿cuáles son los métodos de valoración?

c) ¿Se puede utilizar valor razonable para el forward de deuda y costo amortizado para forward de compra?

Cuando una entidad suscribe contratos forward¹⁸² (derivados financieros) debe aplicar la

¹⁸² Un forward, como instrumento financiero derivado, es un contrato a largo plazo entre dos partes para comprar o vender un activo a precio fijado y en una fecha determinada. La



NIIF 9 y NIIF 7 al momento de reconocer, medir, presentar y revelar derivados financieros.

Un derivado financiero (como corresponde a los forwards) que busca cubrir el riesgo de tasa de cambio relacionada con activos y pasivos monetarios en moneda extranjera debe reconocerse de la siguiente manera:

- “Si el derivado financiero se presenta como un activo financiero, este debe medirse de conformidad con los párrafos 4.1.1 al 4.1.4 de la NIIF 9, y su medición se debe realizar al valor razonable con cambios en resultados (excepto si se opta por utilizar la contabilidad de coberturas).
- Si el derivado financiero se presenta como un pasivo financiero, este debe medirse de conformidad con el párrafo 4.2.1 de la NIIF 9, y su medición se debe realizar al valor razonable con cambios en resultados (excepto si se opta por utilizar la contabilidad de coberturas)”.

El derivado financiero (forward de tasa de cambio) puede reconocerse de forma posterior de dos maneras:

- “Medición al valor razonable con cambios en resultados, como lo determinan el párrafo 4.1 Clasificación de activos financieros de la NIIF 9; o
- Puede ser designado como un instrumento de cobertura (si cumple los requisitos establecidos en la NIIF 9) y contabilizarse utilizando la contabilidad de coberturas, descrita en el Capítulo 6 de la NIIF 9 contabilidad de coberturas o continuar utilizando los requerimientos de la contabilidad de coberturas (según NIC 39)¹⁸³.

Debido a lo anterior es importante tener en cuenta lo siguiente, respecto de la contabilidad de los derivados financieros:

Derivados financieros (forward- contratos a término)	Instrumentos financieros derivados no designados como coberturas	Instrumentos cobertura designados como cobertura de flujo de efectivo ⁴
Reconocimiento	Un contrato a término (bajo el alcance de NIIF 9) se reconoce como activo o pasivo en la fecha del compromiso y no en la fecha en la que tiene lugar la liquidación (párrafo B3.1.2 literal c) de NIIF 9).	Al valor razonable, la ganancia o pérdida procedente de volver a medir el instrumento de cobertura (coberturas de flujo de efectivo) se reconocerá en resultados (la parte ineficaz de la ganancia y pérdida del instrumento de cobertura) y en Otro Resultado Integral (parte de la ganancia y pérdida del instrumento de cobertura que determina que es una cobertura eficaz) (párrafo 95 de NIC 39 y párrafo 6.5.11 literales a), b) y c) de la NIIF 9).
Medición posterior	Al valor razonable con cambios en resultados, debido que las condiciones contractuales del derivado no dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que sean pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente (párrafo 4.1.4 de la NIIF 9).	Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo financiero o a un pasivo financiero, las pérdidas o ganancias asociadas que hubieran sido reconocidas en otro resultado integral, se reclasificarán del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (párrafo 97 de NIC 39 y párrafo 6.5.11 literal d) de la NIIF 9).
Reclasificación al patrimonio (ajustes por reclasificación)	No aplica	

diferencia con los contratos de futuros es que los forwards se contratan en operaciones over the counter es decir fuera de mercados organizados (la norma denomina este tipo de contratos como contratos a término).

¹⁸³ El párrafo 7.2.21 permite esta opción de selección de política contable, al momento de aplicar NIIF 9 por primera vez.



(...) los derivados financieros siempre deben reconocerse por su valor razonable, y al momento de la presentación de información financiera debe medirse el valor razonable de los mismos y contabilizar dicha variación del valor razonable en el resultado del periodo (ganancia o pérdida) o como lo indica la contabilidad de coberturas.

Ahora si se trata de derivados financieros liquidados a corto plazo no encontramos justificación alguna en la norma de instrumentos financieros para no realizar su medición al valor razonable en la fecha del compromiso.

Respecto de la medición al valor razonable la NIIF 13, menciona lo siguiente:

- *“La entidad debe seleccionar la técnica de valoración apropiada a la circunstancia y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, prefiriendo el uso de datos de entrada observables¹⁸⁴, sobre los datos de entrada no observables (párrafo 61 y 67 de NIIF 13).*
- *Las técnicas de medición utilizadas pueden ser enfoque del mercado, enfoque del costo y enfoque del ingreso (párrafo 62 de NIIF 13).*
- *La NIIF 13 establece una jerarquía de valor razonable clasificada en tres niveles. La jerarquía de valor razonable basada en datos de entrada de nivel 1 otorga mayor prioridad a los precios cotizados (sin ajustar) mientras que en una medición a valor razonable basada en datos de entrada nivel 3 se encuentra compuesta por datos de entrada no observables (párrafo 72 de NIIF 13)”.*

Para el caso del forward, por tratarse de un derivado financiero OTC¹⁸⁵, se debe utilizar una técnica de medición con enfoque del ingreso y basada en datos de entrada de nivel 2. Sin embargo, algunas entidades podrían tomar datos

de entrada no observables (percepción de la entidad) del nivel 3.

El enfoque del ingreso corresponde con las técnicas de valoración que convierten importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente único (es decir, descontado).

La medición del valor razonable se determina sobre la base del valor indicado por las expectativas de mercado presentes sobre esos importes futuros (definición tomada de la NIIF 13 apéndice A y párrafo B10).

Para medir un forward podría ser adecuado una medición basada en el valor presente (párrafos B12 a B30 de NIIF 13) que podría ser teniendo en cuenta la técnica de ajuste de la tasa de descuento (párrafos B18 a B23 de NIIF13) o la técnica del valor presente esperado (párrafos B23 a B30), dependiendo de los hechos y circunstancias específicas para el activo o pasivo financiero que se esté midiendo.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto y para responder su segunda pregunta, es necesario medir los contratos forward (derivados financieros) al cierre de cada periodo por su valor razonable, el método de valoración debe basarse en el enfoque del ingreso utilizando una medición basada en el valor presente con datos de entrada observables del nivel 2 o datos no observables (percepción de la entidad) del nivel 3.

La medición de los forwards siempre debe basarse en su valor razonable, teniendo en cuenta que el valor presente (enfoque del ingreso) difiere de la medición al costo amortizado establecida en la NIIF 9 para otro tipo de activos y pasivos financieros.(...)

¹⁸⁴ Los datos observables, son datos de entrada que son desarrollados utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo (definición tomada de la NIIF 13 apéndice A).

¹⁸⁵ Los mercados over the counter (OTC) son mercados extrabursátiles donde se negocian distintos instrumentos

financieros (bonos, acciones, swaps, divisas...) directamente entre dos partes. Para ello se utilizan los contratos OTC, en los que las partes acuerdan la forma de liquidación de un instrumento. Tomado de <https://www.bbva.com/es/que-son-los-mercados-over-the-counter-otc/> consultado en julio 3 de 2018.



Reconocimiento de compras para terceros

Concepto	Pregunta
2018-0680	<p><i>Nuestra asociación sin ánimo de lucro tiene por objeto social facilitar y propender por el bienestar y el esparcimiento de sus Asociados, a través de actividades socioculturales, deportivas, educativas, de fraternización, recreativas, de salud y bienestar, de turismo y cualquier otra actividad análoga o complementaria en beneficio de sus Asociados.</i></p> <p><i>Al respecto tenemos las siguientes preguntas para el Consejo: de acuerdo con el objeto social antes descrito, la asociación ha celebrado convenios escritos y verbales con proveedores externos de productos y servicios dentro de las actividades antes mencionadas de tal forma que nuestros asociados se ponen en contacto con dichos proveedores para obtener de ellos productos y servicios que son pagados por la Asociación. En algunos casos el proveedor externo emite su factura a la Asociación y en otros casos se la emiten directamente al asociado. Las preguntas que les formulamos son las siguientes:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. ¿Cómo se deben contabilizar en la Asociación las facturas que se emiten a nombre de los asociados y son pagadas por la Asociación?</i> <i>2. ¿Es posible contable y legalmente efectuar esos pagos de las facturas que los proveedores le expiden a los asociados y son pagadas por la Asociación?</i> <i>3. En caso afirmativo ¿la Asociación actúa como un mandatario con o sin representación o como un diputado para el pago o simplemente bajo la figura del pago por otro y así debe contabilizarse los pagos que realice?</i> <i>4. Efectuados los pagos por la Asociación ¿Cómo debe ser al interior de su contabilidad el tratamiento contable y tributario de estos pagos que la Asociación realiza de facturas expedidas a nombre de los asociados y no de la Asociación, de tal forma que estos se adecuen a la técnica contable y no se constituyan en lo que la ley tributaria denomina como distribución indirecta de excedentes?</i>

Respuesta

(...) Como el consultante no establece en qué grupo está clasificado para efectos contables, esta consulta se responderá desde la normatividad aplicable al grupo 2.

En el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, que a la fecha está vigente, no se hace una referencia taxativa a que el documento que soporte los costos o gastos de una entidad deba estar a nombre del ente económico que realiza la transacción. (...)

“Artículo. Soportes. *Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de orígenes internos o externos, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.*

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en

orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle”.

¿Cómo se deben contabilizar en la Asociación las facturas que se emiten a nombre de los asociados y son pagadas por la Asociación?

Sin perjuicio de los formalismos establecidos y surtidos con motivo de la contratación, en la que la Asociación es una parte, cada Asociado otra, y los proveedores otra; se debe tener en cuenta, según lo expuesto por el consultante, que la obligación de desempeño de la Asociación consiste en financiar a su asociado para la compra de bienes o servicios; el registro contable inicial sería:



- una cuenta por pagar al proveedor de los bienes o servicios;
- una cuenta a cobrar al asociado; y,
- de existir algún margen o porcentaje de comisión, se reconocerá como ingreso.

¿Es posible contable y legalmente efectuar esos pagos de las facturas que los proveedores le expiden a los asociados y son pagadas por la Asociación?

Contablemente si es posible, ver ilustración de la Respuesta del punto anterior.

Sugerimos que a la luz del Código de Comercio Colombiano, se cerciore el consultante con respecto a que el procedimiento que se lleva a cabo, en este sentido, es legal y que cumple con los formalismos de rigor. (...)

En caso afirmativo ¿la Asociación actúa como un mandatario con o sin representación o como un diputado para el pago o simplemente bajo la figura del pago por otro y así debe contabilizarse los pagos que realice?

Solo la entidad y los términos contractuales permitirán identificar si la Asociación actúa como principal o como intermediario. El CTCP no podría pronunciarse sobre los términos de contratación, sin embargo, la contabilización dependerá de los términos del contrato.

Para determinar si la Asociación actúa como mandatario, debe tener en cuenta lo descrito en el Artículo 2142 del Código Civil Colombiano, así:

“ARTICULO 2142. DEFINICION DE MANDATO. *El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera”.*

Para determinar si la Asociación actúa como un diputado, debe tener en cuenta lo descrito en el Artículo 1639 del Código Civil Colombiano, así:

“Persona diputada para cobrar y recibir el pago

Puede ser diputado para el cobro y recibir válidamente el pago, cualquiera persona a quien el acreedor cometa el encargo, aunque al tiempo de conferírsele no tenga la administración de sus bienes ni sea capaz de tenerla”.

Para dar mayor aclaración sobre el asunto, respecto de si la Asociación actúa como principal o agente, se transcribe la nota al párrafo 23.4 del material de formación del IASB para PYMES de la Sección 23.

*“En una relación de agencia, las entradas brutas de beneficios económicos incluyen los importes recibidos por cuenta del principal. Sin embargo, sólo la parte de la entrada bruta que representa la comisión para el agente se incluye en los ingresos de actividades ordinarias del agente. Determinar si una entidad actúa como principal o como agente depende de distintos hechos y circunstancias y requiere de juicio profesional. **Una entidad actúa como principal cuando está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios.***

Entre las características que, solas o combinadas, indican que una entidad actúa como principal encontramos:

(a) *La entidad tiene la obligación fundamental de proporcionar bienes o servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo haciéndose responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios solicitados o comprados por el cliente.*

(b) *La entidad asume el riesgo de inventario antes o después del pedido del cliente, tanto en el envío como en caso de devolución.*

(c) *La entidad puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales”.* (Énfasis propio)

Efectuados los pagos por la Asociación ¿Cómo debe ser al interior de su contabilidad el tratamiento contable y tributario de estos pagos que la Asociación realiza de facturas expedidas a nombre de los asociados y no de la Asociación, de tal forma que estos se adecuen a la técnica contable y no se constituyan en lo que la ley tributaria denomina como distribución indirecta de excedentes?

Desde el punto de vista contable, ver Respuestas a las preguntas 1 y 3.

Desde el punto de vista tributario, recomendamos al consultante formule su consulta a la DIAN. (...)



Reconocimiento de activos y deterioro de cartera

Concepto	Pregunta
2018-0528	<p><i>Se trata de una asociación de usuarios de acueducto rural. La entidad tiene 3 tanques de almacenamiento de agua no tratada, lo cuales están ubicados en predios de personas naturales, miembros de la Asociación, tanques que fueron construidos, uno de ellos con recursos subvencionados por el Municipio y los otros dos con recursos aportados por los usuarios. La Asociación no ha incluido estos bienes en la contabilidad por estar precisamente en predios ajenos, aunque están al servicio de la asociación</i></p> <p><i>¿Es necesario incluir los tanques como activos? ¿Por cuál valor? ¿En calidad de qué tipo de activo? ¿Si no hay soporte de ello es posible efectuar un reconocimiento medido a valor razonable con un avalúo técnico?</i></p> <p><i>¿Los aportes por cobros del servicio de acueducto, cuando los usuarios no los cancelan se pueden dar de baja?</i></p>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta es importante mencionar la naturaleza jurídica de una asociación de usuarios de acueducto rural, para lo anterior es importante mencionar que el Decreto 421 de 2000 reglamentó, entre otros, el artículo 15.4 de la Ley 142 de 1994¹⁸⁶ mediante el cual se permite la creación de asociaciones (comunidades organizadas) constituidas como personas jurídicas sin ánimo de lucro para la prestación de servicios públicos de agua potables y saneamiento básico a “*las organizaciones autorizadas conforme a esta Ley para prestar servicios públicos en municipios menores, en zonas rurales y en áreas o zonas urbanas específicas*”.

En razón a lo anterior es importante identificar las siguientes situaciones:

- Que la asociación, sea la encargada de la administración y prestación del servicio público de agua potable (captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte), pero no sea la propietaria de los tanques de almacenamiento, debido que la propiedad es asignada a la comunidad, por tratarse de bienes de uso público. Debido a lo anterior solamente puede incluir en su tarifa (cobro a los usuarios), los gastos y costos relacionados con su actividad; o

- Que la asociación, sea la encargada de la administración y prestación del servicio público de agua potable (captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte), pero haya adquirido los tanques de almacenamiento, y la propiedad pertenezca a la asociación y no a la comunidad. Debido a lo anterior puede incluir en su tarifa¹⁸⁷ un componente de inversión más los derivados de sus gastos y costos relacionados con su actividad.

Si la asociación no adquirió los tanques y estos corresponden a la comunidad, entonces puede ocurrir que la asociación de usuarios de acueducto rural, tan solo sea el administrador de los mismos y no necesariamente quien obtiene los beneficios económicos futuros derivados del uso de los mismos; la anterior afirmación se sustenta en que al pertenecer los tanques a la comunidad y no a la asociación, está no puede incluirlos en su tarifa (cobro que realiza a los usuarios), por lo que no puede obtener los beneficios económicos derivados del uso de los mismos; en razón a lo anterior se concluiría que

¹⁸⁶ Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones.

¹⁸⁷ Normalmente la tarifa que cobran las asociaciones de usuarios de acueducto rural, comprenden cuatro

componentes principales, el CMA (costo medio de administración), CMO (costo medio de operación), CMI (costo medio de inversión) y el costo medio de tasas ambientales.

no se podrían incluir como un activo para la asociación de usuarios de acueducto rural¹⁸⁸.

De conformidad con CINIIF 12¹⁸⁹ las instalaciones de distribución de agua potable (tanques de agua construidos en predios de la comunidad) basadas en acuerdos de servicios, que cumplen la definición de acuerdos de concesión, mediante la cual se presta un servicio considerado como “público”, no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo por parte de la asociación de usuarios, debido que el acuerdo contractual no otorga el derecho a usarlas.

La asociación de usuarios tiene acceso a la operación de los tanques para proporcionar el servicio público en nombre del municipio, de acuerdo con los términos especificados en el contrato o en la legislación.

¿Es necesario incluir los tanques como activos? ¿Por cuál valor? ¿En calidad de qué tipo de activo? ¿Si no hay soporte de ello es posible efectuar un reconocimiento medido a valor razonable con un avalúo técnico?

Para que la asociación reconozca los tanques como activo, estos deben cumplir dos criterios establecidos en las Normas de Información Financiera para las Microempresas (numerales 2.16 y 2.19, 2.21, 2.22 del Capítulo 2 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015) y que corresponden con:

- que se esperen beneficios económicos futuros, y

- que se puedan medir de manera fiable.

Los **beneficios económicos futuros** hacen referencia al potencial que estos tienen para contribuir con los flujos de efectivo, ya sea por el uso o la disposición de estos, según lo menciona el párrafo 2.21 de la Normas de Información Financiera para Microempresas (anexo tres del Decreto 2420 de 2015):

“El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la microempresa. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se realiza sobre la base de la evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa que esté disponible cuando se preparan los estados financieros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas, y para un grupo para un gran número de elementos individualmente insignificantes”.

La asociación de usuarios debe examinar, si obtiene beneficios económicos futuros por la tenencia de los tanques de almacenamiento, o si simplemente actúa como un administrador de unos bienes pertenecientes a la comunidad.

Un análisis para determinar si se reciben beneficios económicos para la entidad, puede realizarse a partir de lo siguiente:

Criterio de análisis	Análisis realizado ¹⁹⁰
La asociación tiene el derecho a recibir flujos de efectivo contractuales u otro recurso económico.	Por tratarse de un servicio público regulado, los flujos de efectivo contractuales de la asociación dependen de su tarifa, la cual no puede incorporar activos adquiridos por entidades de gobierno o por personas diferentes a la asociación.
La entidad tiene el derecho a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables.	Los tanques de almacenamiento, pueden corresponder a activos pertenecientes a la comunidad y no necesariamente a la asociación de usuarios, por lo que intercambiarlo con terceros no sería una potestad tan facultativa de la asociación.
La asociación tiene el derecho a arrendar el recurso económico a otra parte.	Depende de situaciones particulares. Se debe analizar si los recursos recibidos por la asociación se utilizan para reducir las tarifas cobradas a los usuarios de la información.

¹⁸⁸ Para conocer con mayor detalle el análisis realizado por IASB respecto de el “potencial para producir beneficios económicos” por parte de un activo, lo invitamos a consultar el marco conceptual emitido por IASB en 2018, en los párrafos 4.14 al 4.18.

¹⁸⁹ Incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

¹⁹⁰ El análisis realizado constituye un análisis previo que debe realizar la entidad, de conformidad con sus particularidades que pueden ser desconocidas por parte del CTCP.



Criterio de análisis	Análisis realizado ¹⁹⁰
La asociación tiene el derecho de recibir efectivo mediante la venta del activo.	Aunque la asociación podría administrar el recurso por la venta de los tanques, es posible que la destinación de los recursos se encuentre sujeta a reintegrar el activo o a lo que la comunidad determine.
La asociación tiene el derecho de extinguir pasivos mediante la transferencia del activo.	Depende de situaciones particulares. Se debe analizar si la asociación actúa a nombre propio o como agente.

Respecto del segundo criterio: **la medición fiable**, hace referencia a que los tanques tengan un costo o un valor que pueda medirse fiablemente, según lo menciona el párrafo 2.22 de la Normas de Información Financiera para Microempresas (anexo tres DUR 2420 de 2015):

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

Para el caso específico de los tanques de agua, dado que la asociación de usuarios no adquirió los bienes (sino que los adquirió la comunidad para obtener agua potable), entonces no podría atribuírsele un costo asociado con los mismos, por lo que podrían no ser sujetos de reconocimiento en la información financiera de la asociación de usuarios.

Respecto de las subvenciones recibidas a través del tanque entregado por parte de una entidad de gobierno (municipio), debe analizarse si dentro de las condiciones del mismo se establece que el tanque se entrega a la asociación de usuarios, o si se entrega para la comunidad.

Si el tanque se entrega a la comunidad entonces la asociación de usuarios actúa como administrador del mismo, y no debe reconocerlo en su contabilidad.

Si se trata de una subvención entregada a la asociación de usuarios y no a la comunidad, entonces debe reconocerse utilizando los criterios establecidos en la sección 24 de la NIIF para las PYMES Subvenciones Gubernamentales (incorporadas en el anexo dos del Decreto 2420 de 2015).

¿Los aportes por cobros del servicio de acueducto, cuando los usuarios no los cancelan se pueden dar de baja?

Los numerales 2.34 y 2.35 del capítulo 2 del Anexo 3 DUR 2420 de 2015, aplicable a las microempresas, establece que cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor (pérdida parcial del beneficio económico futuro), la microempresa reconocerá inmediatamente en cuentas de resultado una pérdida por deterioro de valor, por lo tanto, si la asociación considera que algunas de las cuentas a cobrar resultan incobrables, debería cuantificar la posibilidad de recuperación de la cartera, y el valor que calcula no recuperable lo reconocería como un deterioro de valor con efecto en los gastos del período.

A continuación los párrafos 7.3 a 7.5 y 2.34 a 2.36 de los capítulos 7 y 2 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, aplicables a las microempresas:

“Capítulo 7 Cuentas por cobrar (...)

7.3 Las cuentas por cobrar se medirán al costo histórico.

7.4 Las cuentas por cobrar se registran por el valor expresado en la factura o documento de cobro equivalente.

7.5 Cuando no se tenga certeza de poder recuperar una cuenta por cobrar, debe establecerse una cuenta que muestre el deterioro (provisión) que disminuya las respectivas cuentas por cobrar. Ver párrafos 2.34 a 2.36.

7.6 La microempresa debe efectuar la causación de los intereses pendientes de cobro, registrándolos en el estado de resultados y afectando la respectiva cuenta por cobrar por intereses”.

“Deterioro y valor recuperable

Reconocimiento

Capítulo 2 Conceptos y Principios generales

2.34 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una microempresa evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro o de recuperación del valor de los activos, de que trata esta norma. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la microempresa reconocerá inmediatamente en cuentas de resultado una pérdida por deterioro del valor.



2.35 La microempresa medirá la pérdida por deterioro del valor de la siguiente forma: la pérdida por deterioro es la diferencia entre el valor en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del valor (que podría ser cero) que ésta recibiría por el activo si se llegara a vender o realizar en la fecha sobre la que se informa”.

En ese orden de ideas lo que debe hacer la asociación de usuarios es evaluar al final del periodo el importe recuperable de las cuentas por cobrar, el importe recuperable corresponde a la mejor estimación que la asociación recibiría por

esa cuenta por cobrar; por ejemplo una cuenta por cobrar vencida por mucho tiempo podría deteriorarse en un 100%, pero no necesariamente darse de baja.

La cuenta por cobrar se dará de baja, observando lo dispuesto en la NIIF para las PYMES (sección 11), es decir cuando la asociación de usuarios recupere la cuenta por cobrar, cuando contractualmente se condone dicha deuda (aplican restricciones legales) o cuando la cuenta por cobrar se entienda prescrita. (...)

Reclasificación contable de pasivos por deuda con socios a patrimonio

Concepto	Pregunta
2018-0096	<p><i>Una sociedad que posee endeudamientos externos que es respaldado por los socios del exterior, ¿puede, una vez los socios lo autoricen asumir, capitalizarlo?, según opinión de la Superintendencia de Sociedades es totalmente legal y de igual manera el Banco de la República, cuyo único requisito es hacer el trámite legal mediante las declaraciones de cambio respectiva.</i></p> <p><i>(...) ¿puedo reclasificar en las cuentas del patrimonio el respectivo anticipo, mientras se procede a legalizar la capitalización?, cuyos procesos pueden demorar un tiempo (...).</i></p>

Respuesta

(...) Definición de Patrimonio

“Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos” (párrafo 22.3 NIIF para las PYMES)

“Un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos” (párrafo 11 de NIC 32).

Definición de Pasivo

“Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (párrafo 22.3 NIIF para las PYMES)

Clasificación como pasivo o patrimonio

“A menos que una entidad tenga un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, y se clasificará como tal, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo 22.4”. (párrafo 22.3A NIIF para las PYMES)

“Si una entidad no tiene un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, con la excepción de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio conforme a los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D...” (NIC 32.19).

Efectivo recibido antes de la emisión de los instrumentos de patrimonio

“Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio

cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos:

(b) si la entidad recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida; y...” (párrafo 22.7 NIIF para las PYMES)

En conclusión, se considera que un pasivo que se capitalizará en la sociedad en periodos futuros, cumple los requisitos para clasificarse como un componente del patrimonio, siempre que los socios (accionistas) así lo hayan manifestado mediante documento societario respectivo (acta de junta de socios o asamblea de accionistas), los socios (accionistas) no puedan requerir a la entidad el reembolso del efectivo, y la entidad emisora del instrumento de patrimonio ha iniciado los trámites para su expedición, tal como lo exige la legislación nacional; si la totalidad de los anteriores requisitos no se cumplen, la entidad debe seguir reconociendo un pasivo financiero.

Es importante mencionar que la capitalización del pasivo financiero (donde no se han emitido las acciones o cuotas partes de interés social, pero cumplen los requisitos para su clasificación como patrimonio), debe presentarse y revelarse adecuadamente en los estados financieros, y constituye una operación que no afecta los flujos de efectivo de la entidad de conformidad con la sección 7 de las NIIF para las PYMES y la NIC 7. (...)



Reclasificación de la cuenta patrimonial de donaciones al momento de realizar el ESFA

Concepto	Pregunta
2018-0106	<p><i>Por medio del presente solicitamos su colaboración, con respecto al manejo bajo NIIF, en el ESFA de las donaciones.</i></p> <p><i>Nuestro caso es el siguiente: Teniendo en cuenta que la Cooperativa lleva 42 años de funcionamiento, no ha sido posible determinar la fecha exacta desde la cual se lleva el valor de \$1.310.777 en la cuenta 3405 a pesar de que se ha buscado en los archivos que aún reposan en la entidad, por esta razón en los estados financieros sigue figurando dicho valor. Para efectos de NIIF aún no se ha podido corregir el error.</i></p> <p><i>Solicito a esta entidad la colaboración en el sentido de asesorarnos en el procedimiento a seguir para corregir el error bajo el nuevo marco contable.</i></p>

Respuesta

(...) La cuenta patrimonial relacionada con donaciones, utilizada por el anterior catálogo de cuentas para entidades del sector cooperativo, a que hace referencia el consultante, debió haberse generado por recibir una donación relacionada con un activo, o a través de la condonación de un pasivo, correspondiente con una transacción de periodos anteriores.

En el numeral (b) del párrafo 35.7 c), de las NIIF para las PYMES, especifica que en la fecha de transición a las NIIF, la entidad reclasificará las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activos, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con la NIIF para la PYMES; por su parte, el párrafo 35.8 de las NIIF para las PYMES, describe que los ajustes que surjan del proceso de transición a la NIIF para las PYMES se registrarán como parte de las ganancias acumuladas.

Teniendo en cuenta lo anterior, al momento de efectuar el ESFA, la partida patrimonial relacionada con las donaciones recibidas (y que de acuerdo con los marcos normativos anteriores se reconocían como una cuenta patrimonial), no se reconocerán en el nuevo marco normativo como un rubro separado del patrimonio de la cooperativa, de acuerdo con lo anterior, el saldo de esta cuenta debería ser debitado en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, y como contrapartida se debe reconocer un crédito en la cuenta de ganancias acumuladas adopción por primera vez de los nuevos marcos normativos; lo anterior representan un efecto de reclasificación

en el patrimonio de la entidad, sin presentar efectos o variaciones en el patrimonio de la cooperativa.

A continuación, se transcriben los párrafos 35.7 y 35.8 de las NIIF para las PYMES

“Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

35.7 Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

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

(b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta Norma no permite dicho reconocimiento;

*(c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de **patrimonio**, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta Norma; y*

(d) aplicar esta Norma al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

35.8 Las políticas contables que una entidad utilice en la adopción de esta Norma pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta Norma. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta Norma, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio)”. (...)



Reexpresión por no aplicación de NIIF desde fecha ESFA

Concepto	Pregunta
2018-0278	<p><i>“En la Unidad Residencial Arboleda del Sur de Cali, se clasifica en el grupo tres, el periodo de transición para mí, es muy importante ya que en él se revelan las diferencias ya sea por error de contabilidad o por convergencia aun cuando sé existen cuantías con cifras materiales sin aclarar de \$48,000,000, ¿si este periodo no se hace y no se entregan las diferencias en la convergencia, tenemos que aprobar los estados financieros así en aplicación y comparativos es decir año 2015 y 2016, año 2016 y 2017 ?</i></p> <p><i>¿Nosotros no tenemos ESFA en NIIF por situaciones de mala comunicación la cual nos generó que no aplicáramos la NIIF en su debido momento, nos podemos acoger a la sección 10 de pymes y re-expresar cada año 2015, 2016 y 2017 o se hace comparativo los ESFA por no haberlos elaborado en su periodo de aplicación ?”</i></p>

Respuesta

(...) El Decreto 2420 de 2015, establece los lineamientos para la transición y aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, y tratándose de una entidad clasificada en el Grupo 3, los primeros estados financieros debieron ser los presentados al cierre del 31 de Diciembre de 2015. (...)

Es importante anotar que si la copropiedad aplicó un marco información financiera distinto al establecido para las entidades del Grupo 3, durante los años 2015, 2016 y 2017, será necesario realizar una reexpresión retroactiva de dichos estados, y presentar para aprobación de la Asamblea un conjunto completo de estados financieros, que incluya las cifras reexpresadas de todos los períodos anteriores que no fueron presentados con fundamento en el nuevo marco normativo.

Por ejemplo, si los estados financieros reexpresados corresponden a los presentados al

cierre de diciembre 31 de 2017, la información comparativa incluida en ellos debería corresponder a la información reexpresada para los años 2014, 2015 y 2016, incluyendo el estado de situación financiera de apertura, que debió ser elaborado el 1 de enero de 2014.

También se tendrá en cuenta que en la reexpresión pueden modificarse las cifras presentadas en los estados financieros de otros períodos, los cuales pudieron ser aprobados por la Asamblea de Copropietarios, y estar certificados y dictaminados.

En todo caso, dichos estados financieros no producirían efectos legales, por cuanto ellos no fueron elaborados con fundamento en normas de información financiera aceptadas en Colombia y por tanto, las decisiones sobre dichos estados financieros son ineficaces. (...)



Redondeo en cálculo de intereses

Concepto	Pregunta
2018-0364	<i>En la copropiedad se generan intereses moratorios por las cuotas de administración atrasadas. Por lo anterior queremos saber si los intereses moratorios se pueden redondear al 100 más cercano o se deben expresar según indique la operación.</i>

Respuesta

(...) Respecto del grado de redondeo o aproximación utilizado por la entidad al elaborar sus documentos contables y registrar en la contabilidad sus operaciones, la entidad puede optar por política el registro de las transacciones utilizando centavos, aproximadas al peso o a la centena del peso más cercana, como operativamente le resulte más útil, siempre que no afecte ninguna norma específica del sector donde se desempeña la entidad, no lesione los intereses de la persona a quien se le cobra los intereses y sea aprobada la decisión por el órgano o persona que tiene la facultad de tomar dicha decisión.

Respecto del grado de redondeo utilizado por la entidad al momento de elaborar sus estados financieros, el párrafo 3.23 de la NIIF para las PYMES, menciona lo siguiente:

“3.23 Una entidad identificará claramente cada uno de

los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:

(a) el nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo precedente sobre el que se informa;

(b) si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades;

(c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros;

(d) la moneda de presentación, tal como se define en la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera; y

(e) el grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros”.(...)



Renuncia Contador Público

Concepto	Pregunta
2018-1119	<i>Deseo saber cuándo el contador renuncia en la Compañía, y la Compañía le deja pendiente un saldo hasta que la contadora realice los estados financieros y la contabilidad hasta el día que trabajó. Pero ella en un comunicado informó que hasta que no se pague el saldo no entrega la información. Fuera de esto, nos enteramos de que hubo unos impuestos que no presento a tiempo y ya está con sanción. ¿Qué debo hacer al respecto ante esta situación?"</i>

Respuesta

(...) En cuanto a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, todos los términos relacionados con la renuncia del contador público y la entrega de información asociada a las responsabilidades propias de su cargo, deben quedar establecidas en el contrato de prestación de servicios profesionales suscrito entre el contador y la entidad. Lo anterior, también incluye posibles responsabilidades en cuanto a sanciones derivadas por el no cumplimiento de sus funciones.

La función disciplinaria en relación con las actuaciones de los Contadores Públicos corresponde a la UAE - Junta Central de Contadores, quien actúa como autoridad disciplinaria. En consecuencia, quienes resulten afectados por las actuaciones de los contadores públicos, pueden informar a la Junta Central de Contadores (JCC) del incumplimiento de las obligaciones profesionales, (...)

De otra parte, la ley 43 de 1990, en su Artículo 46. Establece

“Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el Contador Público fijará

sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancias en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el Contador Público y el usuario.”

La Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión del Contador Público en Colombia, y las normas de ética para contadores profesionales, que fueron incorporadas en el Decreto 302 y 2496 de 2015, contienen directrices que deben observar todos los contadores públicos en Colombia. En cuanto a las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, se tendrá en cuenta lo establecido en los Artículos 41 a 51 de la ley 43 de 1990, y las obligaciones y derechos que hayan sido incluidos en el contrato de prestación de servicios o en el contrato laboral.

Por tanto, el Contador Público, bajo ninguna circunstancia podrá retener documentación, información o negarse a desarrollar actividades propias de su función, por el no pago de la retribución por los servicios prestados, por cuanto ello estaría enmarcado dentro de las violaciones al código de ética. (...)



Registro provisión impuesto de renta

Concepto	Pregunta
2018-0142	<p>“Se trata de una entidad del Sector Salud, en el año 2015 aun reportando bajo la norma del decreto 2649 de 1993, se acogió al plazo especial concedido por el Ministerio de Comercio, Industria y turismo mediante el decreto 2496 de 2015, de un año para iniciar el año de transición a las NIIF para Pymes grupo 2, no equivalente al 33% de la base gravable para renta de la vigencia fiscal 2015, analizando que viene arrastrando saldos a favor, es auto retenedora de renta, por lo cual se auto practica retención en la fuente por la totalidad de sus ingresos, además de ello y a pesar de haber oficiado a sus clientes, algunos de ellos continúan practicándole retenciones en la fuente, por ello se prevé de manera precisa que continuara arrastrando saldos a favor en lo relacionado con los impuestos de renta y que no se ocasionara flujos de efectivo por este concepto en los siguientes posteriores años.</p> <p>Para lo anterior se tuvo en cuenta lo establecido en el Artículo 78 del decreto 2649 de 1993, el cual transcribo. (sic)</p> <p>“ARTICULO 78. IMPUESTOS POR PAGAR. Los impuestos por pagar representan obligaciones de transferir al Estado o a alguna de las entidades que lo conforman, cantidades de efectivo que no dan lugar a contraprestación directa alguna. Teniendo en cuenta lo establecido en otras disposiciones, se deben registrar por separado cada uno de ellos, determinados de conformidad con las normas legales que los rigen.</p> <p><u>El impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos.</u></p> <p>Para su determinación se debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo”. (Negrilla y subrayado fuera de texto);</p> <p>Adicionalmente, según el estado de resultados tengo una utilidad de aproximadamente dos mil millones de pesos, con depuración tendría un impuesto aproximado de \$600 millones de pesos, de igual forma en el balance tengo registrado en la cuenta de anticipos y saldos a favor de impuestos auto retenciones, retenciones y saldo a favor del año anterior, un saldo considerable, que al aplicarlo en la declaración de renta me registra un saldo a favor para este nuevo período.</p> <p>Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente surgen las siguientes inquietudes:</p> <p>¿Es técnicamente válido no registrar ninguna provisión por concepto de renta o una menor equivalente a 45 millones?</p> <p>¿Los estados financieros de la vigencia 2015 contendrían error al contabilizar una provisión de 45 millones?</p> <p>¿Si fuere un error no haber registrado el total de la provisión en la vigencia 2015 y con el ánimo de corregirlo, es posible en la vigencia 2017 afectar las ganancias retenidas por efecto de conversión a NIIF para Pymes o afectar un pasivo, pero teniendo en cuenta que este sería un pasivo inexistente el cual en el futuro no implica la salida de recursos, por continuar con saldo a favor en la declaración de renta?”</p>

Respuesta

(...) El Artículo 1.1.4.4.1 del Decreto 2420 de 2015 (...), menciona lo siguiente:

“1. Fecha de transición. Es el inicio del ejercicio

anterior a la aplicación por primera vez del nuevo marco técnico normativo de información financiera, momento a partir del cual deberá iniciarse la construcción del primer año de información financiera



de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo que servirá como base para la presentación de estados financieros comparativos. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo en el corte al 31 de diciembre de 2017, esta fecha será el 1° de enero de 2016.

7. *Fecha de reporte. Es aquella en la que se presentarán los primeros estados financieros de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo será el 31 de diciembre de 2017. Los primeros estados financieros elaborados de conformidad con el marco técnico normativo, contenido en los anexos 2 y 2.1, del Decreto 2420 de 2015, o sus modificaciones o adiciones, deberán presentarse con corte al 31 de diciembre de 2017.*

De acuerdo con lo anterior, a diciembre 31 de 2017, la entidad debe presentar sus primeros estados financieros de conformidad con la NIIF para la PYMES, tomando como fecha de transición (fecha de elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura) enero 1 de 2016.

Ahora, en relación con su consulta sobre el tema de los activos y pasivos por impuestos corrientes (anticipos y cuentas por pagar estimadas), según la información suministrada entendemos que la entidad preparó sus primeros estados financieros el 31 de diciembre de 2017, y no al 31 de diciembre de 2016, como estaba previsto originalmente para las entidades clasificadas en el Grupo 2.

Esto significa que los últimos estados financieros preparados según el marco de principios del Decreto 2649 de 1993, fueron los presentados al 31 de diciembre de 2016.

Por lo anteriormente mencionado, se entiende que al aplicar los NMTN se debió efectuar los ajustes requeridos en el registro del impuesto corriente en la adopción por primera vez, dejando al margen las directrices enunciadas en el Decreto 2649/93 por cuanto ya no se encuentran vigentes.

Adicionalmente es preciso indicar que en la taxonomía de la NIIF para las Pymes, emitidas por el IASB, los activos y pasivos por impuestos corrientes se presentan por separado, incluso en su parte corriente y no corriente, por lo cual se puede concluir que es posible presentar por separado en el estado de situación financiera o en la notas, los activos y pasivos por impuestos corrientes, cuando no proceda la compensación de estas partidas o cuando los responsables de los estados financieros hayan concluido que esta

separación ayuda a los usuarios de los estados financieros a tomar mejores decisiones.

Esta decisión considerará toda la información disponible, entre otras, las disposiciones legales, las restricciones para el uso de los saldos a favor y la forma en que la entidad espera recuperar dichos valores.

En relación con las cuentas por pagar estimadas relacionadas con impuestos sobre la renta, referidas en su consulta, las cuales formarían parte de los pasivos por impuestos corrientes (parte corriente o no corriente) de conformidad con los nuevos marcos técnicos normativos, dependiendo de los juicios realizados por la administración en relación sobre si ellos representan un cambio en una estimación contable o un error, se deberán aplicar las disposiciones que para este tema existen en la sección 10 de la NIIF para las Pymes, en especial los párrafos 10.15 y 10.16, que mencionan lo siguiente:.

“Cambios en las estimaciones contables

10.15 Un cambio en una estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con éstos. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

10.16 Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 10.17, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

(a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o

(b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos”.

Para los ajustes correspondientes se tendrá en cuenta que al tomar el plazo adicional otorgado en el Decreto 2496 de 2015, la fecha de ajuste de los libros oficiales debió efectuarse el 1 de enero de 2017, y los primeros estados financieros de conformidad con la NIIF para las PYMES, serían los presentados al cierre del 31 de diciembre de 2017.

Esto es importante considerarlo, porque si existía



un error o un cambio en una estimación contable en relación con las estimaciones de impuestos, este debió haber sido ajustado al cierre de Diciembre 31 de 2016, tanto en los últimos estados financieros preparados sobre la base local, como en el balance y estado de resultados que se prepararon durante el período de transición, esto es durante el año 2016.

De acuerdo con lo anterior, si los activos y pasivos por impuestos corrientes cumplen las condiciones para su reconocimiento, los valores registrados como cuentas por pagar estimadas por impuesto de renta deberían ser reclasificados a la cuenta de pasivos por impuestos corrientes (separando su parte corriente y no corriente), y los saldos a favor por impuesto de renta, a la cuenta de activos por impuestos corrientes (separando su parte corriente y no corriente), sin perjuicio de que ellos puedan ser presentados en el estado de situación financiera por un importe neto, siempre que dicha compensación sea permitida en el marco técnico.

Al respecto, la compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes es tratada en el párrafo 29.37 de la NIIF para las PYMES, y se encuentra permitida de acuerdo con lo siguiente:

“Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes..., si y solo si tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y puede demostrar sin

esfuerzo o costo desproporcionado que tenga planes de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente”.

Para mayor claridad, los párrafos 29.4 y 29.6 de la sección 29 – Impuestos a las Ganancias, del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, establecen las directrices correspondientes al manejo de este tipo de estimaciones, así como el reconocimiento y medición de los impuestos corrientes.

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

“29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo corriente y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el excedente como un activo por impuestos corriente.

29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan...”. (...)



Registro inventarios en contratos de construcción

Concepto	Pregunta
2018-0148	<i>“somos una empresa de servicios de construcción, aplicamos NIIF para Pymes. Tengo gran duda respecto al reconocimiento de inventarios dentro del alcance de la sección 13 inventarios, ya que esta sección en el párrafo 13.2 deja por fuera del alcance los contratos de construcción "obras en curso", pero que pasa con los inventarios de almacenes generales que aún no se han asignado a un contrato de construcción y no tiene consumo. ¿Cómo lo reconozco?”</i>

Respuesta

(...) En relación con su pregunta sobre la forma adecuada de contabilizar partidas que cumplen las condiciones para ser reconocidas como inventarios, pero que aún no han sido asignadas a proyectos específicos ni consumidas, este consejo es de la opinión que ellas deben ser reconocidas como inventarios de la entidad.

En consecuencia, se tendrá en cuenta lo establecido en la Sección 13 de la NIIF para las Pymes, la cual forma parte del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, y otras normas que lo adicionan, modifican o sustituyen. Algunas referencias de esta norma son las siguientes:

“13.1 (...) Los inventarios son activos:

- a. *poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;*
- b. *en proceso de producción con vistas a esa venta;*
o
- c. **en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. (Subrayado nuestro).**

“Medición de los inventarios

13.4 *Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.*

Costo de los inventarios

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

Costos de adquisición

13.6 *El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.*

Deterioro del valor de los inventarios

13.19 *Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una entidad evalúe al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes).*

Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.”

En conclusión, las entidades dedicadas al negocio de la construcción deben diferenciar los ingresos y gastos obtenidos del negocio de la construcción, de los materiales y suministros que serán consumidos en el proceso de prestación de servicios, los cuales cumplen las condiciones para ser reconocidos como inventarios, siempre que no hayan sido consumidos, o utilizados en un contrato de prestación de servicios que deba medirse por su grado de avance. (...)



Responsabilidad de un contador ante la falta de pago

Concepto	Pregunta
2018-0118	<p><i>A continuación, les presento el caso que tengo con una empresa de la que fui contadora desde el 1ro de Noviembre de 2016 hasta el día 31 de Diciembre de 2017, es una empresa pequeña y el dueño de la empresa al día de hoy ha pagados mis honorarios hasta el mes de Mayo de 2017. Para el mes de Enero debido a que por obvias razones no podía seguir trabajando con Él, obtuvo servicios profesionales de otro contador quien me está solicitando Estados Financieros bajo NIIF a 31 de Diciembre de 2017.</i></p> <p><i>Por favor necesito asesoría para el siguiente caso:</i></p> <p><i>1). El cliente no ha suministrado la información suficiente (sólo balances y notas sin más soportes) para hacer el proceso de conversión a NIIF de los años anteriores a mi llegada.</i></p> <p><i>2). Aún después de manejar su contabilidad, presentar impuestos y demás, no me importaría perder el pago de honorarios por 7 meses de trabajo, mi gran interrogante es si puedo entregarle Balance General y PYG bajo norma local hasta Mayo (último mes cancelado), así como la papelería de todo el año, y dejar así sin llegar a tener un futuro problema en mi carrera profesional.</i></p>

Respuesta

(...) Frente al caso expuesto se deben tener en cuenta varios temas:

Responsabilidad por los Estados Financieros y Responsabilidad del Contador

La preparación y presentación de los estados financieros es responsabilidad de los administradores de la entidad, dicha responsabilidad es asignada contractualmente a un contador para que a través del profesional de la contaduría, la administración cumpla su responsabilidad. Por lo anterior, las actuaciones de los Contadores Públicos se sujetarán a lo establecido en la Ley 43 de 1990 y a lo pactado contractualmente.

Respecto de la Ley 43 de 1990, el Contador Público debe observar, lo relacionado con las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios (Artículos 41 al 51), las relaciones del Contador Público con sus colegas (Artículos 54 al 62), y las relaciones del Contador Público con la Sociedad y el Estado (Artículos 68 al 71).

El Artículo 8 de la Ley 43 de 1990 menciona lo siguiente:

"Los Contadores Públicos están obligados a:

- 1. Observar las normas de ética profesional.*
- 2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.*

3. Cumplir las normas legales vigentes, (así como las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión).

4. Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia."

El Contador Público es el responsable de la preparación de los estados financieros, y debe cumplir las normas legales vigentes, lo que significa que la responsabilidad de entregar la información al cierre del año debe ser teniendo en cuenta los marcos normativos vigentes, sin considerar que en años anteriores no se haya aplicado, es deber del contador velar por el cumplimiento normativo, en este caso debe efectuar los ajustes a que haya lugar para cumplir con dicho requerimiento. También es importante recordar, que la obligación del Contador Público termina hasta la fecha en que prestó sus servicios y debe ser acorde con los términos del contrato laboral o de prestación de servicios entre las partes.

Posibilidad de interrumpir la prestación de servicios

La Ley 43 de 1990, en su Artículo 44, establece lo siguiente:

"El Contador Público podrá interrumpir la prestación de sus servicios en razón a los siguientes motivos:



a) Que el usuario del servicio reciba la atención de otro profesional que excluya la suya.

b) Que el usuario del servicio incumpla con las obligaciones convenidas con el Contador Público”.

De acuerdo con lo anterior, el no pago de los honorarios por parte del cliente, es una causal para interrumpir los servicios, situación que deberá darse a conocer al cliente y realizarse la entrega de los documentos y la información contable poseída por el contador.

Firma del contador en los estados financieros

La Ley 43 de 1990, en su Artículo 10, establece lo siguiente:

“La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance”.

De conformidad con lo anterior, y teniendo en cuenta que cuando un contador no ha recibido la información y documentos de soporte suficientes para desempeñar su labor, este aspecto se

considera una restricción para el desarrollo de su labor y atendiendo el criterio de fe pública, debe abstenerse de firmar estados financieros que no se ajusten a las normas legales (Normas de Información Financiera vigentes).

Obligación contractual del contador público

El Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos. La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

Pago de los honorarios a los contadores

El pago de los honorarios al contador depende de lo que las partes (empresa-contador) pacten en el contrato de prestación de servicios.

Es importante mencionar que el Artículo 39 de la Ley 43 de 1990, establece lo siguiente:

“Artículo 39. El Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio” (...)



Reservas - liberación

Concepto	Pregunta
2018-1066	<i>"(...) Mi pregunta es, si compro un activo fijo (en este caso una construcción para un colegio el cual tiene que ver con mi actividad) con excedentes del año 2017, el cual tengo registrado en el patrimonio, cual es la correcta contabilización teniendo en cuenta las NIIF, caja contra activo y como disminuyo mi patrimonio para que se vea reflejado la utilización de los excedentes. (...)"</i>

Respuesta

De acuerdo a los términos planeados por el peticionario, y dando respuesta a la consulta, en nuestra opinión, la adquisición del activo a través de los excedentes implica la liberación de una reserva la cual conlleva a disminuir los excedentes acumulados y no el ingreso.

Respecto al manejo de los excedentes, planteamos el siguiente ejemplo de manera ilustrativa:

Excedentes del Ejercicio para el 20X1 \$1.000

La distribución de los excedentes es la siguiente:

Cuenta	Débito	Crédito
Excedentes del Ejercicio para el 20X1	\$1.000	
Reserva legal		\$100
Otras Reservas		\$100
Reserva para reposición de Propiedad, Planta y Equipo		\$800

Cuenta	Débito	Crédito
Total	\$1.000	\$1.000

La Compra del activo y la liberación de la reserva será:

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad, Planta y Equipo	\$800	
Bancos		\$800
Total	\$800	\$800

Es importante tener claro que la constitución de esta reserva debe fundamentarse en las decisiones de los propietarios, y permanecer como una partida separada (reserva para readquisición) en el patrimonio, salvo que los propietarios hayan autorizado reversiones parciales para eliminar el efecto que las depreciaciones futuras generan en el estado de resultados, cuando se trate de activos depreciables (...).



Responsabilidad de un contador

Concepto	Pregunta
2018-0496	<p><i>Fui contadora de un conjunto hasta enero/18, presenté estados financieros a diciembre 31/17 ante la asamblea ordinaria en marzo/18. Los cuales no fueron aprobados debido a que el administrador tuvo inconvenientes con la información que baja de la banca y no realizó los recibos caja desde noviembre 23/17, sin embargo, yo en mis revelaciones realicé la explicación.</i></p> <p><i>Renuncié en enero 31/18 debido a la demora en el suministro de la información, y no completa por parte del administrador. A pesar de mi renuncia he asistido las veces que me han requerido y/o solicitado. En una ocasión que para estar presente en la entrega del administrador, que para explicarle el programa al nueva administradora.</i></p> <p><i>El administrador no se presentó a entregar el cargo, ni a la asamblea, mejor dicho, no volvió. (...)</i></p> <p><i>Mi consulta es:</i></p> <p><i>Yo he ido a registrar los recibos de caja desde nov/17 hasta enero/18 que estuve como contadora pero no tienen la información del banco.</i></p> <p><i>A pesar de que ellos ya nombraron contador, está bajo mi responsabilidad y/o deber registrar estos recibos de caja y presentar los estados financieros a diciembre 31/17</i></p>

Respuesta

(...) En primer lugar, debemos anotar que la responsabilidad por la preparación y presentación de los informes financieros es del administrador de la copropiedad, tal como se ha establecido en la Ley 675 de 2001.

Por lo anterior, la no presentación de los informes financieros en la Asamblea configura un incumplimiento de las funciones de los administradores y del Consejo de Administración, sin perjuicio de las responsabilidades de los Contadores Públicos que tienen participación en este proceso (ver Ley 43 de 1990).

En relación con su consulta, el Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos, o que pueda interrumpir la prestación de sus servicios. La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

No obstante, lo anterior, la responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato. El rol del contador público implica una

labor de carácter profesional que en materia de responsabilidad y ética se limita hasta la preparación de la información de manera oportuna y aplicando adecuadamente los nuevos marcos técnicos normativos en materia de información financiera.

El Representante Legal o quién éste designe, es responsable de entregar las herramientas y los soportes completos para poder presentar la información financiera del periodo.

En el proceso de empalme deben contemplarse dichas falencias en la información, dejarse evidenciadas y asignar a quien defina la Administración para continuar dicha labor. No se puede pretender que los servicios del Contador Público sean indefinidos, para ello se deberá determinar fechas de corte para el cierre y entrega de la información correspondiente (partes adaptadas de la consulta 2018-0470).

La parte "C" del Código de Ética, que es de obligatoria aplicación a partir del 1 de enero de 2016, contiene las directrices que deben ser consideradas por los profesionales de la contabilidad en las empresas. (...)



Tratamiento contable de una sucursal en el exterior

Concepto	Pregunta
2018-0500	<p>(...) <i>¿El capital asignado de una sociedad colombiana en una sucursal en el exterior se trata contablemente como inversión en una subordinada?, si no es así, ¿cuál es el tratamiento contable que debe dársele al capital asignado, respecto de su reconocimiento, medición inicial y medición posterior?</i></p> <p><i>¿En Los estados financieros individuales de la compañía colombiana, la información de la sucursal en el exterior se debe integrar, obteniendo la compañía colombiana un estado financiero único o combinado, con esta integración?, o, ¿La compañía colombiana, por el solo hecho de tener una sucursal en el exterior, debe elaborar estados financieros separados y estados financieros, este último como resultado de incorporar la información de la sucursal en el exterior?</i></p>

Respuesta

(...) Respuesta Pregunta 1

La definición de sucursal se encuentra establecida en el Artículo 263 del Código de Comercio, de la siguiente manera:

“Son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad (...)”.

Teniendo en cuenta lo anterior, una sucursal hace parte de la entidad que la constituyó, y cuando la entidad emita estados financieros deberá incluir todas las sucursales existentes dentro del país y fuera del país.

Respecto de los temas legales, al momento de constituir una sucursal en el exterior es posible que se deba aportar un capital asignado a la sucursal en el exterior, por lo que podrían ocurrir dos cosas:

- Que la sucursal constituida en el exterior corresponda con una entidad legalmente separada en el cual su capital aportado se encuentre compuesto por acciones o por otros instrumentos de patrimonio similares, o
- Que la sucursal en el exterior corresponda con una entidad legalmente separada pero que su capital aportado no se encuentre compuesto por acciones o por otros instrumentos de patrimonio similares.

Cuando la sucursal en el exterior se ha constituido como una sociedad por acciones (por ejemplo) la entidad que aporta el capital reconocerá una inversión en una subsidiaria, negocio conjunto o asociada, según

corresponda, y medirá el activo aportado de conformidad con la norma correspondiente. Sin embargo, cuando la sucursal en el exterior se ha constituido como una extensión de los negocios de la entidad, sin crear una sociedad por acciones, o similar, entonces debe reconocer el aporte a la sucursal como un activo financiero (cuenta por cobrar) que será eliminada al momento de realizar los estados financieros incorporando la sucursal del exterior.

Respecto de la cuenta por cobrar a la sucursal del exterior, el registro contable deberá tener en cuenta que se trata de un activo financiero sujeto a diferencia en cambio, por lo que se debe aplicar los párrafos 15 y 15A de la NIC 21 respecto de la inversión neta de un negocio en el extranjero, y los párrafos 38 al 49 de la NIC 21.

Respuesta Pregunta 2

La Superintendencia de Sociedades a través del oficio 125-10464 de marzo 26 de 2001 manifestó lo siguiente:

“Al final del ejercicio los estados financieros de la sociedad colombiana y de la sucursal en el extranjero deberán quedar integrados en uno solo, que es el estado financiero individual de la sociedad colombiana. Para tal efecto, la compañía preparará un estado financiero combinado, que consiste en integrar el total de las partidas de las cuentas análogas que aparezcan en los estados financieros de la sociedad y de la sucursal, eliminando todos los saldos de las



cuentas recíprocas tanto del balance¹⁹¹, como del estado de resultados”.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que la doctrina de la Superintendencia de Sociedades apunta a la obligación de presentar estados financieros donde se incorpore la sucursal del exterior, los aspectos a tener en cuenta al incorporar dicha sucursal se resumen en lo siguiente¹⁹²:

- La cuenta por cobrar a la sucursal en el exterior, hace parte de una partida monetaria sujeta a diferencia en cambio. Dicha diferencia en cambio normalmente se reconoce como un ingreso o gasto por diferencia en cambio, pero al incorporarse la información financiera de la sucursal del exterior, debe eliminarse y la diferencia en cambio generada debe afectar el otro resultado integral de la entidad¹⁹³, siempre que la cuenta por cobrar se entienda como parte de la inversión neta de un negocio en el exterior de conformidad con los párrafos 15 y 15A de la NIC 21.
- Una cuenta por cobrar a la sucursal del exterior, se entiende que en esencia hace parte de la inversión neta de un negocio en

el extranjero, cuando la liquidación de dicha cuenta por cobrar no está contemplada, ni es probable que se produzca, un en futuro previsible¹⁹⁴.

- Cuando la entidad colombiana prepare sus estados financieros, debe incorporar los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos de la sucursal del exterior, para lo anterior deberá convertir las cifras de la información financiera a la moneda funcional de la entidad que informa (siempre que la sucursal del exterior tenga una moneda funcional diferente), siguiendo el procedimiento descrito en la NIC 21, y afectando el otro resultado integral por dicha diferencia en cambio por conversión.
- Las transacciones entre la entidad que informa y la sucursal, deben eliminarse (por ejemplo, cuentas por cobrar y cuentas por pagar, ventas entre la entidad y la sucursal del exterior, recibir de gastos, entre otros).

También podría de forma voluntaria (si no se encuentra obligada) presentar estados financieros por segmentos, de acuerdo con la NIIF 8 Segmentos de operación (...)

¹⁹¹ De acuerdo a los marcos normativos, ahora se conoce como Estado de Situación Financiera

¹⁹² Siempre que la sucursal no se haya constituido como una sociedad por acciones o por instrumentos de patrimonio similares.

¹⁹³ Párrafo 45 de la NIC 21

¹⁹⁴ Párrafo 15 de la NIC 21



Reexpresión de Estados Financieros

Concepto	Pregunta
2018-0637	<p><i>(...) Una sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades ha tenido noticia de contingencias y nuevos pasivos de carácter material con posterioridad a la fecha de aprobación por parte de la Asamblea General de Accionistas de sus estados financieros de fin de ejercicio 2017.</i></p> <p><i>Su matriz constituida y domiciliada en el extranjero solicitó a la sociedad re-expresar los estados financieros del ejercicio anterior, incorporando los nuevos pasivos y pasivos contingentes con el propósito de cumplir con obligaciones de alcance no nacional de consolidar sus estados financieros con los de sus filiales.</i></p> <p><i>Los ajustes a los estados financieros solicitados por la matriz no corresponden a (i) una corrección de errores, (ii) un cambio en la estimación contable, ni (ii) a un cambio en la política contable de la sociedad vigilada por la Superintendencia de Sociedades.</i></p> <p>CONSULTA:</p> <p><i>¿Es obligatorio re-expresar los estados financieros de ejercicios anteriores para incorporar pasivos contingentes y/o pasivos causados luego de la aprobación de estados financieros por parte de la asamblea general de accionistas?</i></p> <p><i>En caso de no ser obligatorio, ¿puede la sociedad hacerlo de forma voluntaria?</i></p> <p><i>En caso de ser posible realizar la re-expresión, voluntaria a los estados financieros, ¿Cuáles serían las sanciones imponibles?</i></p> <p><i>En el evento en que la re-expresión de los estados financieros resultara obligatoria y/o permitida</i></p> <p><i>¿Qué trámite, si algún, debe surtir la sociedad para llevar a cabo dicha re-expresión?</i></p> <p><i>¿Debe ser autorizada de forma previa por la Superintendencia de Sociedades o por órganos de la sociedad?</i></p> <p><i>¿Qué autorizaciones adicionales debe obtener la sociedad?</i></p> <p><i>¿Cómo se realizaría/operaría la transmisión de los nuevos estados financieros a la Superintendencia de Sociedades?</i></p>

Respuesta

(...) Teniendo en cuenta que esta consulta fue formulada al mismo tiempo al CTCP y a la Superintendencia de Sociedades, en esta consulta no se responderán las preguntas cuyas Respuestas atañen a la Superintendencia de Sociedades.

¿Es obligatorio re-expresar los estados financieros de ejercicios anteriores para incorporar pasivos contingentes y/o pasivos causados luego de la aprobación de estados financieros por parte de la asamblea general de accionistas?

Teniendo en cuenta la exigencia de la casa matriz de re-expresar los estados financieros, el CTCP asume que se trata de pasivos materiales.

Lo primero que debe evaluar la entidad, es si antes de emitir los estados financieros y de que fueran aprobados, la información respecto de los pasivos y de los pasivos contingentes referida en la consulta existía y estaba disponible, aunque no fuera conocida por la matriz ni por la compañía.

Si la Respuesta a la evaluación referida es afirmativa, la entidad está frente a un error, y asumiendo que se trata de errores materiales, de acuerdo con el párrafo 42 de la NIC 8, la entidad corregirá el error en los primeros estados



financieros formulados después de haberse descubierto el error y re-expresará la información comparativa para el o los periodos anteriores.

Si la Respuesta a la evaluación anterior es negativa, la entidad está frente a información que no existía ni estaba disponible antes de la fecha de emitir los estados financieros y de ser aprobados, por lo tanto, no se trata de un error, y por ende, no habría lugar a la re-expresión de los estados financieros, ni siquiera de manera voluntaria; habría lugar al reconocimiento del pasivo en la fecha en que este es conocido y frente al pasivo estimado, su reconocimiento dependerá del cumplimiento de las características especificadas en el párrafo 10 de la NIC 37, en cuanto a la probabilidad de ocurrencia, fiabilidad de la medición, bien como pasivo, o como pasivo estimado, o solamente revelando información.

Además se debe tener en cuenta lo especificado en la NIC 10 respecto de los eventos subsecuentes, por cuanto si el evento fue conocido después de la aprobación para publicación de los estados financieros, este no sería un ajuste a los estados financieros del año 2017. El ajuste se realizará en el año 2018 y cuando se presente se requerirá re-expresión en los estados financieros de 2018.

A continuación se transcriben los párrafos 41, 42 y 46 de la NIC 8, relacionados con el tema en referencia:

“41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo.

Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos

anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42 Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

46 El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado el periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible”.

En caso de no ser obligatorio, ¿puede la sociedad hacerlo de forma voluntaria?

Desde el punto de vista contable, se permite la reexpresión retroactiva por errores contables (párrafo 42 de la NIIC 8), y la aplicación retroactiva por cambios de políticas contables (párrafos 19 y 23 de la NIC 8), de los estados financieros.

En caso de ser posible realizar la re-expresión, voluntaria a los estados financieros, ¿Cuáles serían las sanciones imponibles?

El CTCP considera que el consultante confunde la reexpresión retroactiva, con la emisión de Estados Financieros. En Colombia, no se permite la reemisión de estados financieros, salvo que la Ley expresamente lo prevea.

La reexpresión retroactiva no es voluntaria, y se debe hacer sobre los estados financieros a diciembre 31 de 2018 modificando las cifras comparativas de los mismos, y no emitiendo nuevamente los estados financieros a diciembre 31 de 2017. (...)



Responsabilidades del contador - emisión estados financieros

Concepto	Pregunta
2018-0563	<p><i>“(...) El pasado 9 de marzo en la ciudad de Medellín se adquirió una empresa de la cual soy socio con el 30% de las acciones, se estableció que los (5) primeros días del mes el Representante Legal nombrado por asamblea y en conjunto con el Contador contratado por él, deberían entregar los informes financieros y estados de cuenta, sin embargo, a la ninguno de los dos ha entregado estos documentos.</i></p> <p><i>Después de tres meses contados a partir del 9 de marzo y al no tener los estados financieros ni los informes mensuales solicitados al Representante Legal mediante correos, me vi en la obligación de escribirle al contador quien no me responde por escrito y lo hace mediante audio de WhatsApp donde establece que el Representante no lo autoriza a dar información. (...)</i></p> <p><i>Mis preguntas son las siguientes:</i></p> <p><i>¿Cómo socio tengo derecho a solicitar estados financieros e informes mensuales al contador teniendo en cuenta el Representante Legal no me los suministra?</i></p> <p><i>¿El contador puede negarse a entregarme estados financieros e informes mensuales?</i></p> <p><i>¿Si el contador tiene conocimiento de que hay malos manejos de los recursos o no tiene las herramientas para trabajar (software contable, extractos bancarios, facturación de clientes y proveedores) es su deber informar a los socios sobre estas novedades si el Representante Legal no le suministra la información?</i></p> <p><i>¿Qué responsabilidad tiene el contador y bajo qué ley, decreto o norma etc. se le puede denunciar al encubrir las actividades del Representante Legal o al omitir informar sobre estas a los socios? (...)</i>”</p>

Respuesta

(...) La Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión del Contador Público en Colombia, y las normas de ética para contadores profesionales, que fueron incorporadas en el Decreto 302 y 2496 de 2015, contienen directrices que deben observar todos los contadores públicos en Colombia.

En cuanto a las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, se tendrá en cuenta lo establecido en los Artículos 41 a 51 de la ley 43 de 1990, y las obligaciones y derechos que hayan sido incluidos en el contrato de prestación de servicios o en el contrato laboral.

En cuanto con sus inquietudes relacionadas en la consulta, y para fines eminentemente técnicos, incluimos a continuación algunas referencias que podrían ser útiles para determinar las responsabilidades de los Contadores Públicos en relación con los estados financieros de propósito general:

Responsabilidades de los Contadores Públicos (...)

Responsabilidad por los estados financieros

Los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad, y según lo establecido en el Art. 23 de la Ley 222 de 1995 le corresponde a ella velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias.

Elaboración de estados financieros de períodos intermedios de propósito general (...)

Derechos y obligaciones de socios o accionistas

La legislación mercantil en Colombia le otorga al asociado un conjunto de derechos que pueden ser reglamentados a través de los estatutos; estos se relacionan con derechos económicos que le permiten participar del reparto de utilidades, y derechos administrativos o políticos



que le permiten controlar o influir en las decisiones operativas y financieras de la entidad.

La Ley también ha previsto sanciones para el representante legal cuando se violen los derechos de los asociados, por ejemplo cuando no se convoca a las reuniones de los asociados, se impida ejercer sus derechos, no se suministren los estados financieros, o se incumpla con requerimientos de la legislación mercantil o de los estatutos de la entidad.

En cuanto a los estados financieros, estos son responsabilidad de la administración de la

entidad, sin perjuicio de las responsabilidades profesionales que también tienen los contadores públicos cuando certifican y emiten un dictamen sobre dichos estados financieros.

Para mayor ilustración entorno al derecho de inspección de los accionistas, puede dirigirse a los Artículos 61, 379 Numeral 4, 422 y 447 del Código de Comercio; Artículo 48 de la ley 222 de 1995 y al concepto de la Superintendencia de Sociedades No. 98015972-3 del 21 de mayo de 1998 (...)



Responsabilidades y funciones del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0444	<i>"(...) Amablemente me pueden orientar con el siguiente caso donde soy Revisora Fiscal: "Las empresas están obligadas a entregar TODA la información que el Revisor Fiscal solicite, ya sea vía virtual o físicamente. ¿Cuál es la reglamentación para soportarme? En algunas empresas no me están entregando información que solicito. ¿Qué puedo hacer? Muchas Gracias. (...)"</i>

Respuesta

(...) Dando Respuesta a su pregunta, en opinión de este Consejo, la Administración debe suministrar al Revisor Fiscal toda la información que sea necesaria para que este pueda generar una opinión respecto de la razonabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de los lineamientos normativos que le competen al auditado.

En el momento que el Revisor Fiscal no pueda acceder a toda la información que solicite, esta deberá aplicar los lineamientos definidos en la NIA 210 "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría", el cual establece:

"Limitación al alcance de la auditoría antes de la aceptación del encargo de auditoría

1. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad incluyen en la propuesta de los términos de un encargo de auditoría la imposición de una limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que tendrá que denegar la opinión sobre los estados financieros, el auditor no aceptará dicho encargo con limitaciones como encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias."

Será responsabilidad del auditor del encargo, el plasmar dentro del contenido del informe la imposibilidad para poder validar los hallazgos con los responsables del manejo de esa información. Para efectos de la emisión de la correspondiente opinión, invitamos al peticionario a consultar los numerales 16 y 17 de la NIA 700, contenida en el Anexo técnico del DUR 2420 de 2015, acerca de los tipos de opinión, y que de manera textual, afirma:

"Tipos de Opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (...)"

Así mismo, el auditor podrá aplicar lo contenido en los numerales 12 y 13 de la NIA 705, que establece:

13. "Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

(a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o

(b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:

(i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartados A13–A14)

(ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Apartado A15)"



Por tanto, el informe final de auditoría con la inclusión de las limitaciones en el alcance a que dé lugar, debe ser puesto en conocimiento de la administración de la Sociedad, con el detalle de las razones que dieron origen a la emisión de dicho informe.

Adicionalmente, el acceso a toda la información por parte del Revisor Fiscal, le permitirá dar cumplimiento a las siguientes funciones, las cuales están compiladas en el Art. 207 del Código de Comercio, y que manifiestan:

“Artículo 207. Son funciones del Revisor Fiscal:

1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva; (...)

4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título; (...)”



Responsabilidad de un contador

Concepto	Pregunta
2018-0564	<p><i>Trabajé para una empresa período 05 de Marzo a 09 de Junio, renuncié el 09 y ese mismo día entregue el puesto, en el tiempo que labore realice los estados financieros del año 2017, medios exógenos de algunas empresas del año 2017, industria y comercio del año 2017, información mensual de medios del mes de febrero de 2018, declaración de impuestos retención fuente de febrero de 2018, ICA período ene-feb 2018.</i></p> <p><i>El sábado que renuncié me informaron que si no dejaba impuestos me iban a dañar la tarjeta informando a la junta central de contadores, quisiera saber hasta dónde llega mi responsabilidad con la información del año 2017, ya que en ese período no estuve.</i></p> <p><i>Me comprometí con entregar impuestos del mes de Mayo y la exógena mensual correspondiente al mes de mayo, pero ellos quieren que yo haga lo que falta de exógenas del año 2017, está la empresa XX que se vencen el 13 de junio y otra que se vence el 20 de junio.</i></p> <p><i>En este orden de ideas cual es mi responsabilidad y que debo dejar liso, ya que estarían pendientes medios exógenos y municipios de 2017, los cuales vencen después de mi retiro, y la empresa quiere que yo los haga sin pago.</i></p>

Respuesta

(...) En relación con su consulta, el Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos, o que pueda interrumpir la prestación de sus servicios. La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

No obstante lo anterior, la responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato. El rol del contador público implica una labor de carácter profesional que en materia de responsabilidad y ética se limita hasta la preparación de la información de manera oportuna, aplicando adecuadamente los nuevos marcos técnicos normativos en materia de información financiera.

El Representante Legal o quién éste designe, es responsable de entregar las herramientas y los soportes completos para poder presentar la

información financiera del periodo. En el proceso de empalme debe contemplarse dichas falencias en la información, dejarse evidenciadas y asignar a quien defina la Administración para continuar dicha labor.

No se puede pretender que los servicios del Contador Público sean indefinidos, para ello se deberá determinar fechas de corte para el cierre y entrega de la información correspondiente (partes adaptadas de la consulta 2018-0470).

Pago de los honorarios a los contadores

El pago de los honorarios al contador depende de lo que las partes (empresa-contador) pacten en el contrato de prestación de servicios.

Es importante mencionar que el Artículo 39 de la Ley 43 de 1990, establece lo siguiente:

“Artículo 39. El Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio” (...)



Responsabilidad de un contador

Concepto	Pregunta
2018-0678	<i>Una de las empresas del grupo llevaba su contabilidad con un contador externo, a su retiro, no quiere devolver la información contable, entendemos que papeles de trabajo y copia del software contable que utilizaba no está obligado a hacerlo, pero quisiéramos conocer si tienen una lista de los aspectos mínimos que debe entregar, especialmente libros contables, (libros auxiliares, mayor, inventarios, etc.). Además claves del portal DIAN, Superintendencia, y demás entidades.</i>

Respuesta

(...) Al terminar su servicio, se recomienda al contador externo saliente, realizar y elaborar un informe de empalme con destino a la gerencia de la entidad o a la persona a la cual prestaba sus servicios. En el proceso de empalme debe informarse entre otras cosas lo siguiente:

- Estado actual de la contabilidad (transacciones pendientes por reconocerse en el sistema de información contable);
- Informe de notas de contabilidad y demás comprobantes contables pendientes por realizarse (ajustes por depreciación, por deterioro de cuentas por cobrar, ajustes de valor razonable, entre otros);
- Detalle de los impuestos no liquidados y que se encuentran pendientes por cumplir con sus obligaciones formales;
- Entrega de la documentación, soportes contables y libros de contabilidad, en poder del contador externo relacionada con la entidad; y
- Las demás que considere pertinente el profesional que externamente lleva la contabilidad.

De acuerdo con lo anterior, no es adecuado que el contador público retenga los libros y soportes de contabilidad de la entidad (comprobantes de

egreso, facturas de venta, facturas de compra, extractos bancarios, declaraciones tributarias, recibos de caja, libros de contabilidad, entre otros), situación que podría generarle una investigación por parte del tribunal disciplinario de la Junta Central de Contadores.

Otro asunto distinto es el relacionado con el cumplimiento de las obligaciones por parte de quien contrata sus servicios, las cuales se entiende que se incorporan en el contrato.

Dentro de las funciones propias de los Contadores Públicos se encuentra la organización, revisión y control de contabilidades, llevándolas de conformidad con las normas que rigen la contabilidad en Colombia, los documentos contables de la entidad le pertenecen a la organización y no siempre son responsabilidad del contador, muchas veces los soportes contables son conservados por otras áreas como tesorería (comprobantes de egreso), cartera (facturas de venta y recibos de caja), inventarios (facturas de compra), entre otros.

Por ello, más que entregar los soportes, libros y otros documentos, lo que el CTCP recomienda al darse por terminado el contrato, es la entrega del cargo mediante un proceso de empalme con el nuevo contador o con el funcionario que designe la entidad contratante. (...)



Inventarios – Propiedades de Inversión

2018-0443	<p><i>“Mediante el presente me permito solicitar un concepto con referencia al "manejo de las inversiones dentro de un proyecto" en la presentación del balance patrimonial en donde las inversiones no se ven reflejadas y de acuerdo a este informe el cual representa todas las situaciones del patrimonio de una empresa. Es decir, los bienes que la empresa posee, así como las obligaciones y derechos y sirve como un portal de transparencia, donde las finanzas (inversiones, fuentes y recursos) se demuestran.</i></p> <p><i>A continuación, relaciono el informe entregado en donde NO se identifican las inversiones aportadas, y para este caso se invirtió dinero para comprar un lote, el cual no se ve reflejado en el balance dentro de los Activos, es de aclarar que la actividad desarrollada dentro del proyecto es de construcción.”</i></p>
-----------	--

Respuesta

(...) Para dar Respuesta a su consulta debemos traer a colación las siguientes definiciones del glosario de la NIIF para las PYMES.

Activo: *“Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.”*

Inventario: *“Activos: (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.”*

Propiedades de inversión: *“Propiedad (un terreno o un edificio—o parte de un edificio— o ambos) mantenida por el dueño o por el arrendatario financiero*

para ganar rentas o apreciación del capital, o con ambos fines, y no para:

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o

(b) su venta en el curso ordinario de los negocios.”

De acuerdo con la información suministrada por el peticionario, el terreno adquirido cumple con la definición de activo y debe ser reconocido como inventario o propiedad de inversión, de acuerdo con la destinación del mismo.

Por ejemplo, si es para la construcción de una edificación que se va a encontrar disponibles para la venta, corresponde a un inventario, ahora bien, si el terreno se tiene con el objetivo de ser mantenido para generar plusvalías se reconocerá como propiedades de inversión. (...)



Responsabilidad del contador

Concepto	Pregunta
2018-0748	<p><i>(...) podrían indicarme si un Contador público, que tiene su propio software contable, lleva la contabilidad de una empresa PYME, y renuncia a dicha empresa, pero entrega toda la documentación al día, (...) con sus respectivos estados financieros y los soportes que tenía de la empresa. Pero se le solicita que por favor nos entregue información por correo en Excel, se puede negar a entregar estos archivos de la empresa, aunque repito el software es del contador, pero la información es de la empresa.</i></p> <p><i>Se le solicita un listado de terceros de la empresa en Excel, el plan único de empresas que lleva en Excel, Balance de prueba por terceros en Excel, Cuentas por cobrar y pagar en Excel, Consecutivo de los documentos contables utilizados en Excel.</i></p>

Respuesta

(...) El Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos. La Ley 43 de 1990, (...)

No obstante, lo anterior, la responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato.

El rol del contador público implica una labor de carácter profesional que en materia de responsabilidad y ética se limita hasta la preparación de la información de manera oportuna, aplicando adecuadamente los nuevos marcos técnicos normativos en materia de información financiera.

No se puede pretender que los servicios del Contador Público sean indefinidos, para ello se deberá determinar fechas de corte para el cierre y entrega de la información correspondiente (partes adaptadas de la consulta 2018-0470).

Mediante concepto 2017-0221 emitido por parte del CTCP en marzo 10 de 2017, se respondió a una pregunta similar lo siguiente:

"(...) tengo una inquietud, soy contadora pública y emito mis informes contables firmados en archivos PDF, el representante legal me obliga a que se los envíe en Excel. ¿Bajo qué ley me puedo amparar para que no obstruya mi fe pública al firmar estos documentos? (...)

Acerca de la inquietud presentada por la peticionaria, en nuestra opinión, no es conocimiento de este Consejo normatividad que regule la entrega de

informes de tipo contable por parte de contadores públicos en formatos PDF, Excel o cualquier medio electrónico; sin embargo, la consultante puede entregar los informes contables en ambos formatos, dejando evidencia de la radicación al momento de la entrega y de los informes en mención y con esta forma salvaguardar la amenaza que la información en formato electrónico difiera de la certificada por el Contador Público.

Existen otras formas de salvaguardar la integridad de la información entregada a través de firmas electrónicas o firmas certificadas".

En relación con la información financiera de la entidad que reposa en archivos en Excel y software contable licenciado al contador, la administración como responsable de la información financiera deberá establecer los mecanismos mediante los cuales podría obtener esta información, con fundamento en el contrato de prestación de servicios, las disposiciones de la Ley 43 de 1990 que regula el ejercicio profesional y las medidas de control interno establecidas para la custodia de la información. (...)

Finalmente le recomendamos establecer como parte de su sistema de control interno procedimientos que permitan una adecuada custodia de la información financiera, la cual es propiedad de la entidad y no del contador, entre las cuales es de especial importancia la suscripción de un contrato en el que se establezcan los derechos y obligaciones del profesional o de la entidad que presta los servicios de outsourcing contable. (...)



Responsabilidad del contador público

Concepto	Pregunta
2018-0759	<i>“Soy contadora independiente que me dedico a llevar contabilidades de empresas; he tomado la decisión de terminar el contrato por servicios de una de la empresa, se le notificó al cliente la decisión y se informó la fecha donde se le entregara la contabilidad con balances y con todo lo necesario que necesite el nuevo contador. El acepta esta decisión, pero me notifica que debo seguir respondiendo cualquier trámite que se le genere con entidades de los años donde ejercí como contadora, quiero saber hasta dónde va mi responsabilidad y si me corresponde seguir contestando o respondiendo sobre tramites de la contabilidad.”</i>

Respuesta

El CTCP también se ha referido en diversas consultas sobre las responsabilidades que tiene el Contador Público con el usuario de sus servicios, por ejemplo: en el concepto No. 2017-0301 del 16 de mayo de 2017.

Otros conceptos relacionados con la prestación de servicios son: 2017-0241, 2017-0224, 2016-0219, 2016-0348, 2016-0320, 2015-0941. 2015-0167 y 2014-0087.

En síntesis, los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y para ello esta se apoya en el trabajo del contador público. Por ello, si después de finalizar el respectivo contrato (laboral o prestación de servicios) se requiere asumir responsabilidades adicionales, estas tendrán en cuenta los términos del contrato laboral o de prestación de servicios.

Los Artículos 39 y 46 de la Ley 43 también se refiere al derecho del contador de recibir una remuneración por sus servicios.

En todo caso, en la relación contractual entre el Contador Público y los usuarios de sus servicios deberá tenerse en cuenta lo establecido en los Artículos 41 a 51 de la ley 43 de 1990, lo indicado en el código de ética en relación con las amenazas y salvaguardas para los contadores de empresas, además de las obligaciones y derechos que se derivan del contrato laboral o de prestación de servicios.

De todas formas, la responsabilidad del Contador Público va hasta el momento en que se realice el retiro de la Compañía, previo el cumplimiento de todos los compromisos adquiridos en el Contrato.



Responsabilidad de un contador

Concepto	Pregunta
2018-0780	<p><i>Deseo saber si yo como Contadora estoy obligada a firmar los Estados financieros sabiendo que no fui nombrada en Cámara de Comercio como contadora, no estoy de acuerdo con varios procesos que se hacen con los soportes, debido a que la mayoría de soportes de gastos y costos los están soportando con cuentas de cobro para evitar realizar retención en la fuente y no hay entendimiento con la administración en cabeza del Gerente y la jefe de proyectos, ya que el representante legal casi no va a la empresa y con él si tengo buena relación. (...)</i></p> <p><i>En caso de no estar obligada solicito el documento legal que contiene esta disposición para anexarla a la información que entregaré por correo certificado a la empresa.</i></p>

Respuesta

(...) Dentro del carácter ya indicado, las Respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

Obligación contractual del contador público

El Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos.

La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

El nombramiento como contador de una entidad no requiere registro ante la cámara de comercio, ello solo es obligatorio para el nombramiento del Revisor Fiscal (principal y suplente), representante(s) legal(es) y miembros de Junta Directiva.

La responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato.

El rol del contador público implica una labor de carácter profesional que en materia de responsabilidad y ética se limita hasta la preparación de la información de manera oportuna, aplicando adecuadamente los nuevos

marcos técnicos normativos en materia de información financiera.

La firma de un contador en la información financiera implica:

“que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance¹⁹⁵”.

Cuando un Contador público firma un estado financiero, debe verificar el cumplimiento de las afirmaciones establecidas en la Ley 222 de 1995, las cuales se encuentran expresadas en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 (modificado por el Decreto 2132 de 2016) en los párrafos A123 y A124 de la NIA 315, y que corresponden con las siguientes: (...)

En conclusión, el contador público deberá cumplir las funciones para las que fue contratado, teniendo en cuenta que en el ejercicio de su labor debe cumplir con las disposiciones contables y legales.

Si considera que en desarrollo de su trabajo se violan algunas normas, deberá dejar por escrito estas salvedades. (...)

¹⁹⁵ Tomado del Artículo 10 de la Ley 43 de 1990



Responsabilidad de un contador

Concepto	Pregunta
2018-1035	<p><i>Por medio de la presente realizo consulta sobre un inconveniente que tiene la empresa, se contrató contadora a partir del primero de noviembre del presente año. La contadora que estaba asesorando la empresa y causando los movimientos hasta el 31 de octubre, no quiere dejar firmados los estados financieros a octubre 31.</i></p> <p><i>Por lo anterior les solicito comedidamente, cómo la empresa debe proceder o ante qué entidades debe dejar constancia de dicho inconveniente y cómo la nueva contadora salva su responsabilidad ya que debe firmar a diciembre 31 de 2018 para el cierre de año.</i></p>

Respuesta

(...) ¿Cómo la nueva contadora salva su responsabilidad, ya que debe firmar a diciembre 31 de 2018 para el cierre de año?

El CTCP se refirió a este tema en el concepto 2018-1081, (...)

En relación con sus preguntas específicas, incluimos a continuación algunos comentarios sobre ellas.

Otros conceptos, que se han referido a este tema son los siguientes:

Concepto 2018-780

“El Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos. La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

La responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato. El rol del contador público implica una labor de carácter profesional que en materia de responsabilidad y ética se limita hasta la preparación de la información de manera oportuna, aplicando adecuadamente los nuevos marcos técnicos normativos en materia de información financiera”.

Concepto 2018-942

“En primer lugar es necesario anotar que la responsabilidad por los estados financieros es de la administración de la entidad, el contador, que actúa como auxiliar de la administración y quien certifica los estados financieros, también debe cumplir los requerimientos legales que se derivan del ejercicio de la profesión; al respecto el Art. 35 de la Ley 43 de 1990 indica:

El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que

certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado.

El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados.

Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado.

La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen su esencia espiritual.

El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí”.

El Artículo 10 de la Ley 43 de 1990, al referirse a la fe pública, indica:

“Artículo 10. De la fe pública. *La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas.*

Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes”. (Negrilla por fuera del



Texto)

El Artículo 37 de la Ley 222 de 1995 define los estados financieros certificados como:

“El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”.

De acuerdo con lo anterior, cuando un Contador público firma un estado financiero, si actúa como auxiliar de la administración, tiene la responsabilidad de verificar que los principios para reconocimiento, medición, presentación y revelación hayan sido aplicados, conforme al marco técnico en el que haya sido clasificada la entidad.

La declaración de que los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera de la entidad, es el fundamento de la certificación que realiza el representante legal y el contador de los estados financieros. Si el contador actúa como auditor externo o Revisor Fiscal, tiene la obligación de verificar el cumplimiento de las afirmaciones establecidas en la Ley 222 de 1995.(...)

Por ello, si el Contador que ingresa a la entidad, encuentra que la información financiera contiene errores materiales, estará en la obligación de informar a la administración de la entidad para que se efectúen los ajustes necesarios para corregir dichos errores, y en caso de no efectuarse establecer las salvaguardas necesarias que le permitan reducir a un nivel aceptable las amenazas que hayan sido identificadas, que se entiende fueron evaluadas al tomar la decisión de prestar sus servicios profesionales en una entidad.

El Contador Público también tiene la obligación de considerar lo establecido en el Capítulo Cuarto - título Cuarto de la Ley 43 de 1990, que se refiere a las relaciones del Contador Público con sus colegas.

Consecuente con lo anterior, le recordamos que el Contador público también debe observar el Manual del Código de Ética para profesionales de la contabilidad contenido en el anexo cuatro, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, el cual establece lo siguiente respecto de la preparación de información financiera por parte de un contador que labora para una entidad:

“SECCIÓN 320

Preparación y presentación de información

320.1. Los profesionales de la contabilidad en la empresa participan a menudo en la preparación y presentación de información que es posible que se publique o sea utilizada por otros, tanto dentro como fuera de las entidades para las que trabajan.

Dicha información puede incluir información financiera o de gestión, por ejemplo, previsiones y presupuestos, estados financieros, comentarios y análisis de la dirección, y la carta de manifestaciones de la dirección proporcionada a los auditores en el curso de la auditoría de los estados financieros de la entidad.

El profesional de la contabilidad en la empresa preparará o presentará dicha información fiel y honestamente y de conformidad con las normas profesionales aplicables con el fin de que la información sea entendible en su contexto.

320.2. ***El profesional de la contabilidad en la empresa, cuando sea responsable de la preparación o de la aprobación de los estados financieros con fines generales de la entidad para la que trabaja, se satisfará de que dichos estados financieros se presentan de conformidad con las normas de información financiera aplicables.***

320.3. ***El profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas razonables para que la información de la que es responsable:***

(a) describa con claridad la verdadera naturaleza de las transacciones empresariales, de los activos o de los pasivos,

(b) clasifique y registre la información de modo oportuno y adecuado, y

(c) represente los hechos con exactitud e integridad en todos los aspectos materiales.

320.4. ***Cuando el profesional de la contabilidad en la empresa es presionado (bien desde el exterior o bien por la posibilidad de lucro personal) para que se vincule, directamente o a través de la actuación de otros, con información que induce a error, se originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, por ejemplo, amenazas de interés propio o de intimidación en relación con la integridad, la objetividad o con la competencia y diligencia profesionales.***

320.5. *La significatividad de dichas amenazas depende de factores tales como el origen de la presión y de la cultura corporativa dentro de la entidad para la que trabaja.*

El profesional de la contabilidad en la empresa estará atento al principio de integridad que obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales

Cuando las amenazas se originan por acuerdos de



remuneración y de incentivos, es aplicable la orientación de la sección 340.

320.6. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Dichas salvaguardas incluyen consultar a sus superiores en la entidad para la que trabaja, al comité de auditoría o a los responsables del gobierno de la entidad, o al organismo profesional correspondiente.

320.7. Cuando no sea posible reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa rehusará vincularse o seguir vinculado con información que considere que induce a error.

El profesional de la contabilidad en la empresa se puede haber vinculado de manera inadvertida con información que induce a error. En cuanto llegue a su conocimiento, el profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas para que no se le siga relacionando con dicha información.

Con el fin de determinar si existe una obligación de poner en conocimiento las circunstancias fuera de la entidad, el profesional de la contabilidad en la empresa puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico. Además, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de renunciar” (la negrilla es nuestra)”.

Concepto 2018-678

Se manifestó lo siguiente respecto de la entrega del puesto por parte de un contador público:

“Al terminar su servicio, se recomienda al contador externo saliente, realizar y elaborar un informe de empalme con destino a la gerencia de la entidad o a la persona a la cual prestaba sus servicios. En el proceso de empalme debe informarse entre otras cosas lo siguiente:

- *Estado actual de la contabilidad (transacciones pendientes por reconocerse en el sistema de información contable);*

- *Informe de notas de contabilidad y demás comprobantes contables pendientes por realizarse (ajustes por depreciación, por deterioro de cuentas por cobrar, ajustes de valor razonable, entre otros);*
- *Detalle de los impuestos no liquidados y que se encuentran pendientes por cumplir con sus obligaciones formales;*
- *Entrega de la documentación, soportes contables y libros de contabilidad, en poder del contador externo relacionada con la entidad; y*
- *Las demás que considere pertinente el profesional que externamente lleva la contabilidad”.*

En conclusión, cuando el retiro de un contador se produce en una fecha anterior a la de presentación de los estados financieros de fin de ejercicio, este consejo recomienda que al cierre del mes anterior se prepare un juego de estados financieros (de período intermedios o extraordinarios) para el último mes y la fracción de año, de tal forma que dicho informe pueda ser utilizado para la entrega del cargo, a la administración o al nuevo contador que tendrá a su cargo la obligación de suscribir los estados financieros de fin de ejercicio.

No obstante, con posterioridad a su retiro y de común acuerdo con la administración de la entidad, mediante el pago de una retribución económica por sus servicios, también podría ser posible que el Contador Público que se retira del cargo desarrolle actividades adicionales para preparar, presentar y certificar los estados financieros de fin de ejercicio.

Asumir el cargo de contador en un periodo intermedio implica verificar todas las afirmaciones que se consignan en la certificación de estados financieros, y en caso de considerar que existen errores materiales que no pueden ser subsanados, debe dejar por escrito las salvedades e inconformidades sobre la información financiera. (...)



Responsabilidad del revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-1041	<p><i>Buenos días, me permito consultar si al ser elegida como Revisora Fiscal por el periodo de un año, el pasado 25 de Febrero de 2018 y renunciar el pasado 7 de octubre de 2018 ante la Asamblea General, debo terminar mi periodo para el cual fui elegida o solamente debo realizar mi labor hasta la fecha de mi renuncia.</i></p> <p><i>Además deseo se me aclare si como la Asamblea del 7 de Octubre se realizó por un grupo de propietarios (para revocar al Consejo y a la Revisora) sin contar con el consejo de administración elegido y sin tener en cuenta la Revisoría Fiscal para el desarrollo de la misma, es válida la renuncia y que debo hacer si se me impide realizar la revisoría fiscal por el mes de septiembre.</i></p>

Respuesta

(...) ELECCIÓN Y REMOCIÓN DEL REVISOR FISCAL

Según el Artículo 38 de la Ley 675 de 2001, es la asamblea general de propietarios quien tiene la potestad para elegir o remover al Revisor Fiscal para los periodos establecidos en el reglamento, y a falta de especificación, el periodo será de un año.

El Artículo 38 de la Ley 675 de 2001, menciona lo siguiente:

“Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes: (...)

5. Elegir y remover los miembros del consejo de administración y, cuando exista, al Revisor Fiscal y su suplente, para los períodos establecidos en el reglamento de propiedad horizontal, que en su defecto, será de un año” (la negrilla es nuestra).

REUNIÓN EXTRAORDINARIA

De acuerdo con el Artículo 39 de la Ley 675 de 2001, en las copropiedades se pueden convocar reuniones extraordinarias, ya sea a través del administrador, del consejo de administración, del Revisor Fiscal o de un número plural de propietarios de bienes privados que representen por lo menos la quinta parte de los coeficientes de copropiedad; por tanto, el consultante debe revisar que se hayan cumplido los requisitos legales para la convocatoria de la reunión extraordinaria.

El Artículo 39 de la Ley 675 de 2001, menciona lo siguiente:

“Reuniones. La Asamblea General se reunirá ordinariamente por lo menos una vez al año, en la fecha señalada en el reglamento de propiedad horizontal y, en silencio de este, dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento de cada período presupuestal; con el fin de examinar la situación general de la persona jurídica, efectuar los nombramientos cuya elección le corresponda, considerar y aprobar las cuentas del último ejercicio y presupuesto para el siguiente año. La convocatoria la efectuará el administrador, con una antelación no inferior a quince (15) días calendario.

Se reunirá en forma extraordinaria cuando las necesidades imprevistas o urgentes del edificio o conjunto así lo ameriten, por convocatoria del administrador, del consejo de administración, del Revisor Fiscal o de un número plural de propietarios de bienes privados que representen por lo menos, la quinta parte de los coeficientes de copropiedad” (la negrilla es nuestra).

IMPUGNACIÓN DE LAS DECISIONES DE LA ASAMBLEA

El Revisor Fiscal podrá impugnar las decisiones que se tomaron en la asamblea extraordinaria de propietarios, si considera que estas no se ajustan a las prescripciones legales o al reglamento de la propiedad horizontal, lo anterior se sustenta en el Artículo 49 de la Ley 675 de 2001, que manifiesta lo siguiente:

“Impugnación de decisiones. El administrador, el Revisor Fiscal y los propietarios de bienes privados, podrán impugnar las decisiones de la asamblea general de propietarios, cuando no se ajusten a las prescripciones legales o al reglamento de la propiedad horizontal”.

RESPECTO DE LA REVISORIA Y SU CESACIÓN DE FUNCIONES A SEPTIEMBRE



DE 2018

Se recomienda al Revisor Fiscal presentar un informe de su gestión por los meses del período en cual ejercicio sus funciones, si por alguna razón se impide la realización de su trabajo debe dejar evidencia de lo anterior, y mencionarlo en su informe.

Para tal fin se tendrá en cuenta que el Revisor Fiscal además de realizar actividades relacionadas con la auditoría y el aseguramiento tienen a su cargo otras funciones de fiscalización, las cuales deberán ser cumplidas hasta la fecha de retiro de su cargo.

Respecto de la renuncia y la cesación de la responsabilidad del Revisor Fiscal saliente, es importante tener en cuenta el concepto 2018-850, mediante el cual el CTCP ha manifestado lo siguiente:

El Artículo 164 del Código de Comercio, establece:

“Cancelación de la inscripción y casos que no requieren nueva inscripción. Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.

La simple confirmación o reelección de las personas ya inscritas no requerirá nueva inscripción”

Así las cosas, dando Respuesta a la consulta planteada por el petionario, en nuestra opinión, será deber de este profesional, en primera instancia, informar a la firma acerca de su decisión de renunciar y que sea la firma la que adelante el cambio de Revisor Fiscal en cada uno de los clientes en los cuales el consultante tiene la calidad de Revisor Fiscal principal.

La responsabilidad de este profesional cesará una vez se haga la modificación en los certificados de cámara y comercio, especificando al nuevo profesional que fungirá como Revisor Fiscal principal en cada una de estas entidades.

Para el caso de Revisor Fiscales de propiedad horizontal, deberá revisarse que la administración actualice la inscripción del nuevo Revisor Fiscal ante la autoridad competente.

En caso de no efectuarse dicho retiro formalmente, podría originar que el Revisor Fiscal saliente siga manteniendo las responsabilidades descritas en las normas profesionales, legales y reglamentarias. (...)



Responsabilidades del contador

Concepto	Pregunta
2018-1081	<p><i>Por favor si es posible resolver la siguiente inquietud o donde puedo encontrar información al respecto. Si un contador se retira de trabajar el 28 de Diciembre, quien tiene obligación de firmar los estados financieros de ese año, sabiendo que quien hace el cierre de año y los elabora es el contador entrante?</i></p> <p><i>¿Firmaría los estados financieros el contador que ingresa a finales de diciembre y hace el respectivo cierre o el contador saliente que está dentro del año?</i></p>

Respuesta

(...) En primer lugar es importante tener en cuenta que los estados financieros de una compañía pueden corresponder a estados financieros de fin de ejercicio o a estados financiero de períodos intermedios.

También pueden elaborarse estados financieros para un período distinto de un año, por ejemplo los que se elaboran para rendición de cuentas con ocasión del retiro de los administradores de una entidad.

Por ello, en el caso de un contador público que por distintas razones suspende sus servicios en el mes de diciembre, antes de ser elaborados y emitidos los estados financieros del año completo, se entendería que este es responsable por lo menos de preparar y presentar información financiera intermedia al cierre de cada mes, por ejemplo al 30 de noviembre del año en curso, y con base en ello también podría participar en la preparación y presentación de un informe financiero por una fracción del año, por ejemplo para el período enero-noviembre del año en curso, sin perjuicio de que otro contador al cierre del año, sea el responsable de elaborar los estados financieros del año completo.

Por ello, las responsabilidades del contador dependerán de los hechos y circunstancias, y de los períodos establecidos en la entidad para la presentación de los estados financieros de fin de ejercicio, intermedios o extraordinarios.

Por ello, al retiro del contador, en coordinación con la administración responsable de los estados financieros, podrían ser conveniente presentar información financiera específica que cubra un período menor del año, sin perjuicio de que sea otro contador el que suscriba los estados financieros del año completo.

Quando se asignan funciones que solo pueden ser ejecutadas con posterioridad al retiro, por ejemplo la de firmar los estados financieros al cierre del año, podría ser contrario a los acuerdos contractuales suscritos entre la entidad y el Contador Público, y ello podría derivar en el pago de los honorarios correspondientes, según lo establecido en los acuerdos contractuales y en las normas profesionales, legales y reglamentarias.

Respecto de su pregunta el CTCP se ha pronunciado en los siguientes conceptos:

Concepto 2018-0780

“El Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos. La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

La responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato. El rol del contador público implica una labor de carácter profesional que en materia de responsabilidad y ética se limita hasta la preparación de la información de manera oportuna, aplicando adecuadamente los nuevos marcos técnicos normativos en materia de información financiera”.

Concepto 2018-0942

“En primer lugar es necesario anotar que la responsabilidad por los estados financieros es de la administración de la entidad, el contador, que actúa como auxiliar de la administración y quien certifica los estados financieros, también debe cumplir los requerimientos legales que se derivan del ejercicio de la profesión; al respecto el Art. 35 de la Ley 43 de 1990 indica:

“El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que



certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado.

El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados.

Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado. La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen su esencia espiritual.

El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí”.

(...)

El Artículo 37 de la Ley 222 de 1995 define los estados financieros certificados como:

“El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros.

La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”.

De acuerdo con lo anterior, cuando un Contador público firma un estado financiero, si actúa como auxiliar de la administración, tiene la responsabilidad de verificar que los principios para reconocimiento, medición, presentación y revelación hayan sido aplicados, conforme al marco técnico en el que haya sido clasificada la entidad.

La declaración de que los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera de la entidad es el fundamento de la certificación que realiza el representante legal y el contador de los estados financieros.

Si el contador actúa como auditor externo o Revisor Fiscal, tiene la obligación de verificar el cumplimiento de las afirmaciones establecidas en la Ley 222 de 1995 (...).

Por ello, si el Contador que ingresa a la entidad, encuentra que la información financiera contiene errores materiales, estará en la obligación de informar a la administración de la entidad para que se efectúen los ajustes necesarios para corregir dichos errores, y en caso de no efectuarse establecer las salvaguardas necesarias que le permitan reducir a un nivel

aceptable las amenazas que hayan sido identificadas, que se entiende fueron evaluadas al tomar la decisión de prestar sus servicios profesionales en una entidad.

El Contador Público también tiene la obligación de considerar lo establecido en el Capítulo Cuarto - título Cuarto de la Ley 43 de 1990, que se refiere a las relaciones del Contador Público con sus colegas.

Consecuente con lo anterior, le recordamos que el Contador público también debe observar el Manual del Código de Ética para profesionales de la contabilidad contenido en el anexo cuatro, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, el cual establece lo siguiente respecto de la preparación de información financiera por parte de un contador que labora para una entidad.

A continuación, los párrafos 320.1 a 320.7 de la Sección 320 del Código de Ética:

“Preparación y presentación de información

320.1. Los profesionales de la contabilidad en la empresa participan a menudo en la preparación y presentación de información que es posible que se publique o sea utilizada por otros, tanto dentro como fuera de las entidades para las que trabajan.

Dicha información puede incluir información financiera o de gestión, por ejemplo, previsiones y presupuestos, estados financieros, comentarios y análisis de la dirección, y la carta de manifestaciones de la dirección proporcionada a los auditores en el curso de la auditoría de los estados financieros de la entidad.

El profesional de la contabilidad en la empresa preparará o presentará dicha información fiel y honestamente y de conformidad con las normas profesionales aplicables con el fin de que la información sea entendible en su contexto.

320.2. El profesional de la contabilidad en la empresa, cuando sea responsable de la preparación o de la aprobación de los estados financieros con fines generales de la entidad para la que trabaja, se satisfará de que dichos estados financieros se presentan de conformidad con las normas de información financiera aplicables.

320.3. El profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas razonables para que la información de la que es responsable:

(a) describa con claridad la verdadera naturaleza de las transacciones empresariales, de los activos o de los pasivos,

(b) clasifique y registre la información de modo oportuno y adecuado, y

(c) represente los hechos con exactitud e integridad en todos los aspectos materiales.



320.4. Cuando el profesional de la contabilidad en la empresa es presionado (bien desde el exterior o bien por la posibilidad de lucro personal) para que se vincule, directamente o a través de la actuación de otros, con información que induce a error, se originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, por ejemplo, amenazas de interés propio o de intimidación en relación con la integridad, la objetividad o con la competencia y diligencia profesionales.

320.5. La significatividad de dichas amenazas depende de factores tales como el origen de la presión y de la cultura corporativa dentro de la entidad para la que trabaja.

El profesional de la contabilidad en la empresa estará atento al principio de integridad que obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales

Cuando las amenazas se originan por acuerdos de remuneración y de incentivos, es aplicable la orientación de la sección 340.

320.6. Se evaluará la significatividad de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Dichas salvaguardas incluyen consultar a sus superiores en la entidad para la que trabaja, al comité de auditoría o a los responsables del gobierno de la entidad, o al organismo profesional correspondiente.

320.7. Cuando no sea posible reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa rehusará vincularse o seguir vinculado con información que considere que induce a error.

El profesional de la contabilidad en la empresa se puede haber vinculado de manera inadvertida con información que induce a error. En cuanto llegue a su conocimiento, el profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas para que no se le siga relacionando con dicha información.

Con el fin de determinar si existe una obligación de poner en conocimiento las circunstancias fuera de la entidad, el profesional de la contabilidad en la empresa puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico. Además, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de renunciar” (la negrilla es nuestra”).

De otro lado, el Concepto 2018-0678 al respecto dice:

“Al terminar su servicio, se recomienda al contador externo saliente, realizar y elaborar un informe de

empalme con destino a la gerencia de la entidad o a la persona a la cual prestaba sus servicios. En el proceso de empalme debe informarse entre otras cosas lo siguiente:

- Estado actual de la contabilidad (transacciones pendientes por reconocerse en el sistema de información contable);
- Informe de notas de contabilidad y demás comprobantes contables pendientes por realizarse (ajustes por depreciación, por deterioro de cuentas por cobrar, ajustes de valor razonable, entre otros);
- Detalle de los impuestos no liquidados y que se encuentran pendientes por cumplir con sus obligaciones formales;
- Entrega de la documentación, soportes contables y libros de contabilidad, en poder del contador externo relacionada con la entidad; y
- Las demás que considere pertinente el profesional que externamente lleva la contabilidad”.

En conclusión, cuando el retiro de un contador se produce en una fecha anterior a la de presentación de los estados financieros de fin de ejercicio, este consejo recomienda que al cierre del mes anterior se prepare un juego de estados financieros (de período intermedios o extraordinarios) para el último mes y la fracción de año, de tal forma que dicho informe pueda ser utilizado para la entrega del cargo, a la administración o al nuevo contador que tendrá a su cargo la obligación de suscribir los estados financieros de fin de ejercicio.

No obstante, con posterioridad a su retiro y de común acuerdo con la administración de la entidad, mediante el pago de una retribución económica por sus servicios, también podría ser posible que el Contador Público que se retira del cargo desarrolle actividades adicionales para preparar, presentar y certificar los estados financieros de fin de ejercicio.

Asumir el cargo de contador en un periodo intermedio implica verificar todas las afirmaciones que se consignan en la certificación de estados financieros, y en caso de considerar que existen errores materiales que no pueden ser subsanados, debe dejar por escrito las salvedades e inconformidades sobre la información financiera (...)



Resultados por adopción de NIIF para Pymes

Concepto	Pregunta
2018-0579	<i>Teniendo en cuenta que en aplicación a NIIF para PYMES se requirió generar en el balance de apertura varios ajustes en la cuenta 3705 (ajustes anteriores por adopción por primera vez), se requiere saber si posterior a estos ajustes, ¿en qué casos se puede mover esta cuenta y cuál es la norma que lo fundamenta?</i>

Respuesta

(...) Al momento de aplicar las NIIF para las PYMES¹ por primera vez, ocurre un cambio de política contable en la entidad el cual se debe contabilizar teniendo en cuenta el uso de excepciones obligatorias y exenciones voluntarias establecidas en la sección 35, para los casos no contemplados en la sección 35 la entidad debió aplicar las políticas contables de forma retroactiva como lo menciona la sección 10.

Realizar los ajustes derivados de la sección 10 o de la sección 35 en la fecha de transición² implicaba reconocer el ajuste contra la cuenta de resultados acumulados (ganancias retenidas, excedentes acumulados o resultados de periodos anteriores), que en muchas ocasiones se registraba contablemente como una cuenta auxiliar de los resultados acumulados.

La entidad puede disponer de los excedentes generados por la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES, si se cumplen los requerimientos para la distribución de excedentes descritos en la normatividad legal aplicable al tipo de entidad y en sus estatutos. Para hacer esto, es importante que la entidad identifique las diferentes partidas que originaron dicho excedente y revise si tales ajustes ya fueron realizados, bien sea mediante la recepción de recursos económicos relacionados con ellas, o por la terminación de la causa que les dio origen.

Si la entidad incrementó sus ganancias retenidas por el uso del costo atribuido en la fecha de transición, y estas fueron originadas por el uso del valor razonable o por una revaluación bajo PCGA anteriores, es importante tener en cuenta que:

- el uso de importes revaluados o del costo atribuido puede traer como consecuencia incrementos importantes en los gastos por depreciación o amortización y afectarían la medida de rendimiento de la entidad;
- las revaluaciones de activos con vocación de uso no afectan los flujos de efectivo de la entidad, ya que el nuevo costo de sus activos será recuperado mediante su uso y no en una transacción de venta.

En opinión del CTCP la distribución de dichos excedentes solo debería efectuarse cuando los activos sean efectivamente realizados, sin embargo, tratándose de entidades sin ánimo de lucro, la distribución de excedentes no es procedente, y dicho resultado podría ser presentado como una reserva de la entidad.

Este consejo ha recomendado que los **saldo del superávit por valorizaciones, mantenidos bajo PCGA anteriores, que fueron reclasificados a ganancias retenidas en el estado de situación financiera de apertura, por el uso de la opción de costo atribuido cuando provengan de activos que tienen vocación de uso**, sean apropiados como reservas no distribuibles, ya que su distribución podría afectar de manera importante la estructura financiera de la entidad.

(...) le recomendamos revisar el contenido del "Boletín informativo contable de orientación y aplicación de los nuevos marcos de referencia contable y de aseguramiento", emitido por la Superintendencia de Sociedades, (...) En: <https://www.supersociedades.gov.co/Historial%20de%20Noticias/2016/BOLET%3%8DN%20INFORMATIVO%20CONTABLE.pdf> (...)

¹ Las NIIF para la PYMES contienen 35 secciones, y todas las secciones se encuentran incorporadas en el anexo 2° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

² Fecha en la cual se elaboró el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA).



Requisitos para prestar servicios contables por una empresa

Concepto	Pregunta
2018-0046	Quiero confirmar ¿cuáles son los requerimientos que debe tener una persona jurídica, para poder prestar servicios de consultoría contable?

Respuesta

(...) El CTCP se ha pronunciado sobre la inscripción de sociedades de contadores públicos en la consulta 2017-080 y sobre los servicios privativos de los contadores públicos en la consulta 2017-0474, (...)

También lo invitamos a consultar las normas que debe cumplir las sociedades de contadores públicos, de acuerdo con lo dispuesto en los siguientes artículos de la Ley 43 de 1990, que mencionan lo siguiente:

“ARTICULO 2. DE LAS ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LA CIENCIA CONTABLE EN GENERAL. Para los efectos de esta Ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

PARÁGRAFO 1. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.

PARÁGRAFO 2. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por sí mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa”.

ARTICULO 4. DE LAS SOCIEDADES DE CONTADORES PÚBLICOS. Se denominan “sociedad de Contadores Públicos”, a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en

general señaladas en esta Ley. En las sociedades de Contadores Públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos.

ARTICULO 5. DE LA VIGILANCIA ESTATAL. Las sociedades de Contadores Públicos estarán sujetas a la vigilancia de la Junta Central de Contadores.

ARTICULO 26. DE LA CANCELACIÓN. Son causales de cancelación de la inscripción de un Contador Público las siguientes:

PARÁGRAFO 1. Se podrá cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de Contadores Públicos en los siguientes casos:

- Cuando por grave negligencia o dolo de la firma, sus socios o los dependientes de la compañía, actúen a nombre de la sociedad de Contadores Públicos y desarrollen actividades contrarias a la Ley o a la ética profesional.
- Cuando la sociedad de Contadores Públicos desarrolle su objeto sin cumplir los requisitos establecidos en esta misma Ley...”.

Por otro lado, si la firma de contadores realizará trabajos de revisoría fiscal, de auditoría, de revisiones de estados financieros, o trabajos relacionados con cualquier encargo que proporcione un grado de seguridad y servicios relacionados, se debe aplicar la Norma Internacional de Control de Calidad No 1, la cual se encuentra en el anexo cuarto del Decreto 2420 de 2015.

Respecto del tema relacionado con las normas de ética profesional, se debe observar lo siguiente:

- Para la asignación de los profesionales y requisitos de la firma, la entidad deberá dar cumplimiento a lo descrito en el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Numerales 100 al 350), incorporado en el anexo cuarto del Decreto 2420 de 2015; y
- El Código de Ética profesional descritos en los Artículos 35 al 40 de la Ley 43 de 1990.



Revalorización del patrimonio

Concepto	Pregunta
2018-0116	<i>¿Qué se debe hacer si una empresa S.A.S de un solo socio, desde su creación no ha hecho revalorización del patrimonio? ¿Qué incidencias tiene? ¿se puede hacer a partir de ahora?</i>

Respuesta

(...) La revalorización del patrimonio se trató de un concepto utilizado en la normativa colombiana cuando se implementaron los ajustes por inflación sobre las cuentas del patrimonio, de conformidad con los Decretos 2911 (para efectos fiscales) y 2912 (para efectos contables) de 1991.

Los ajustes por inflación realizados sobre las cuentas del patrimonio, se reconocían contra el resultado del ejercicio en una cuenta denominada corrección monetaria y un mayor valor en el patrimonio en una cuenta denominada revalorización del patrimonio; los ajustes por inflación rigieron desde enero de 1992.

En mayo de 2007, con el Decreto 1536 de 2007, se eliminaron los ajustes por inflación para efectos contables, dejándolos sin efecto a partir de enero primero de 2007. Respecto de la revalorización del patrimonio, el Decreto 1536 de 2007, estableció que el saldo de esta cuenta no podría distribuirse como utilidad a los socios o accionistas, hasta que se liquidara la empresa o se capitalizaran dichos valores (Artículo 90 Decreto 1536 de 2007).

Si la entidad fue creada antes de la fecha de la derogación de los ajustes por inflación para efectos contables (antes de enero 1 de 2007), y realizó ajustes por inflación, al momento de su fecha de transición debe observar lo expuesto en el concepto 2015-572 emitido por el CTCP, que mencionó lo siguiente:

“¿Qué tratamiento contable debió darse al saldo registrado en la cuenta “Revalorización del Patrimonio” al momento de la adopción por primera vez de las NIIF?

En relación con los saldos que existían en la cuenta de revalorización del patrimonio en la

fecha inicial del Estado de Situación Financiera de Apertura, este Consejo ha establecido que estas partidas forman parte de las utilidades acumuladas o ganancias retenidas, ya que no existe norma contable que exija su registro por separado. No obstante, lo anterior, para identificar los distintos componentes del patrimonio de una entidad y cumplir requisitos legales que restringen la distribución de ciertas ganancias, la entidad podría crear cuentas auxiliares para registrar partidas que tienen algún tipo de restricción legal o que son utilizadas para determinar el monto mínimo de capital o aportes sociales”.

Ahora, si la entidad nunca realizó ajustes por inflación, bajos los marcos de información financiera basados en el Decreto 2649 de 1993 y sus posteriores modificaciones, consideramos que no se debe realizar ningún procedimiento adicional relacionado con el cálculo de la revalorización del patrimonio, al momento de realizar su Estado de Situación Financiera en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES.

Con la entrada en vigencia de los nuevos marcos normativos contenidos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, los denominados ajustes por inflación solamente se realizan, si la economía colombiana corresponde con la de una economía hiperinflacionaria, y además el peso colombiano fuera la moneda funcional de la entidad.

Los nuevos marcos normativos para entidades del grupo dos, que aplica la NIIF para las PYMES, contienen la sección 31 relacionada con hiperinflación, que en concepto de este consejo, en el momento no es aplicable en Colombia.

(...)



Reversión provisiones

Concepto	Pregunta
2018-0501	<p><i>“Solicito de su colaboración indicando la forma de reconocimiento de la siguiente transacción de una entidad se aplica NIIF plenas.</i></p> <p><i>En el año 20x1 se realizó provisión con cargo a pérdidas por litigios por un valor de 100 de acuerdo a la alta probabilidad de que la demanda prosperara, después del proceso judicial o administrativo, los abogados en el año 20x3 determinaron que la probabilidad bajo a remota y por tal razón se debe revertir el total de esta provisión. De acuerdo a lo anterior la entidad deberá reconocer esta reversión en el año 20x3 como un ingreso, o un menor valor del gasto de pérdidas por litigios, en el entendido que este último rubro no presenta movimiento en ese año.”</i></p>

Respuesta

(...) Para dar Respuesta a su inquietud es necesario traer a colación lo normado en el párrafo 59 de la NIC 37 así:

“Las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada periodo sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación

correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión”

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el peticionario, al pasar de ser un pasivo contingente probable a remoto, deberá reversarse la provisión reconocida en periodos anteriores, en resultados del periodo. (...)

Revelaciones información financiera

Concepto	Pregunta
2018-0572	¿Por favor me puede indicar si las revelaciones a la situación financiera que se presentan mensualmente deben ir comparativas? Dado que la situación financiera así se presenta

Respuesta

(...) La información financiera puede presentarse atendiendo dos propósitos, uno de ellos es brindar información financiera de propósito general con destino al público en general (inversionistas que no administran la entidad, proveedores y entidades financieras), y el otro corresponde al de brindar información con fines específicos de acuerdo con las necesidades de un ente de control o a las necesidades específicas de la gerencia o de la junta directiva de la entidad.

La información financiera de propósito especial no se encuentra dentro del alcance de las Normas de Información Financiera, por lo que dicha información debe ser elaborada de conformidad con la solicitud del ente de control o de la gerencia o junta directiva de la entidad.

Respecto de la información financiera de propósito general, una entidad del Grupo 2 y del Grupo 1 que desee presentar información financiera de propósito general deberá aplicar la NIC 34¹⁹⁸ (ver conceptos del CTCP 2017-0720 y 2014-0415).

Si la entidad presenta estados financieros intermedios de propósito general, dado que estos se deben presentar de manera comparada, también las notas a los estados financieros se deben presentar de manera comparada.

Presentamos un cuadro comparativo, donde se evidencia cuáles serían los estados financieros intermedios comparativos que se presentarían para cortes trimestrales, teniendo en cuenta que los estados financieros de propósito general se presentan con corte al 31 de diciembre.

Respecto del Estado de Situación Financiera Intermedio comparativo mensual

Fecha de corte	Periodo comparativo
al 31/01/20X7	al 31/12/20X6
al 28/02/20X7	al 31/12/20X6
(...)	
al 31/12/20X7	al 31/12/20X6

Respecto del Estado de Resultado Integral Intermedio Comparativo mensual

Periodo	Periodo comparativo
De 01/04/20X7 a 30/04/20X7 y Acumulados al 30/04/20X7	De 01/04/20X6 a 30/04/20X6 y Acumulados al 30/04/20X6

Respecto del Estado de Resultado Integral Intermedio Comparativo mensual

Periodo	Periodo comparativo
Mes 01/09/20X7 a 30/09/20X7 y Acumulados al 30/09/20X7	De 01/09/20X6 a 30/09/20X6 y Acumulados al 30/09/20X6

Como puede observarse la NIC 34, estados financieros intermedios, sugiere la presentación del resultado acumulado a la fecha intermedia comparativa, y adicionalmente, si la presentación es trimestral, solicita adicionalmente el resultado del trimestre comparativo.

Respecto del Estado de Cambios en el Patrimonio Intermedio Comparativo mensual

Periodo	Periodo comparativo
Acumulados al 31/01/20X7	Acumulados al 31/01/20X6

¹⁹⁸ La NIC 34 se encuentra incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Periodo	Periodo comparativo
Acumulados al 30/06/20X7	Acumulados al 30/06/20X6
Acumulados al 30/11/20X7	Acumulados al 30/11/20X6

Respecto del Estado de Flujos de Efectivo Intermedio Comparativo mensual

Periodo	Periodo comparativo
Acumulados al 31/01/20X7	Acumulados al 31/01/20X6
Acumulados al 30/08/20X7	Acumulados al 30/08/20X6
Acumulados al 30/09/20X7	Acumulados al 30/09/20X6

Nota: Se presentaron algunos ejemplos con el propósito de observar la información comparativa correspondiente. (...)



Revisor Fiscal - conflicto de interés

Concepto	Pregunta
2018-0313	<i>“(…) un Revisor Fiscal puede ser el contador de los socios de la empresa de donde ejerce como Revisor. (…)”</i>

Respuesta

(…) El Artículo 48 de la Ley 43 de 1990, establece:

“Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.”

Adicionalmente, la sección 220 y de manera el numeral 220.1 manifiesta lo siguiente, acerca del conflicto de intereses:

“SECCIÓN 220

Conflictos de intereses

220.1 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en ejercicio se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales.

Dichas amenazas se pueden originar cuando:

- El profesional de la contabilidad presta un servicio profesional relacionado con una determinada cuestión a dos o más clientes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión son contrapuestos; o*
- los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los intereses del cliente al que presta el servicio profesional relacionado con dicha cuestión son contrapuestos.*

El profesional de la contabilidad no permitirá que un conflicto de intereses comprometa su juicio profesional o empresarial.

Cuando el servicio profesional sea un servicio de aseguramiento, el cumplimiento del principio fundamental de la objetividad también requiere ser

independiente de los clientes de encargos de aseguramiento de conformidad con las Secciones 290 o 291, según corresponda.”

Así las cosas, dando Respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, para que la inhabilidad se materialice debe ser expresa, por lo tanto, dado el caso que los socios estén obligados a llevar contabilidad, el profesional que ejerce como Revisor Fiscal de la sociedad puede ejercer como contador de estas personas naturales; sin embargo, es importante tener en cuenta las posibles amenazas que afectarían de manera directa la objetividad del encargo, debido a que se podría configurar un conflicto de interés, como lo establece el código de ética antes citado, que es de obligatorio cumplimiento por todos los contadores públicos.

El Código de Ética proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales. Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un contador público dependiente).

(…)



Revisoría Fiscal - auxiliar

Concepto	Pregunta
2018-0598	<p><i>“(…) El Código de Comercio establece lo siguiente: El Revisor Fiscal puede tener auxiliares para el ejercicio de su labor (artículo 210), el Revisor Fiscal responderá por los perjuicios que ocasione a la entidad y terceros por negligencia o dolo (artículo 211), incumplimiento de funciones del Revisor Fiscal (artículo 216) y sanciones impuestas al Revisor Fiscal (Artículo 217).</i></p> <p><i>La Ley 43 de 1990 establece lo siguiente: El trabajo debe ser planeado y supervisado sobre los asistentes (Artículo 7, numeral 2, literal a), para ejercer como Revisor Fiscal se debe tener título de Contador Público (artículo 13), sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable (artículo 37).</i></p> <p><i>Por lo anterior, me genera las siguientes preguntas:</i></p> <p><i>¿El Contador Público que actúa como auxiliar del Revisor Fiscal es responsable frente a lo descrito en el Artículo 211 y 216 del Código de Comercio? (...)</i></p> <p><i>¿Cómo debería actuar el Contador Público auxiliar del Revisor Fiscal en dado caso que evidencie un incumplimiento normativo o reglamentario relevante en el ejercicio de la auditoría, pero que estos no sean considerados por el Revisor Fiscal? (...)</i></p>

Respuesta

(…) ¿El Contador Público que actúa como auxiliar del Revisor Fiscal es responsable frente a lo descrito en el artículo 211 y 216 del Código de Comercio?

Dando Respuesta a su primera pregunta, en nuestra opinión, los auxiliares están bajo la supervisión y subordinación del Revisor Fiscal, por tanto, la responsabilidad frente al cliente estará en cabeza de aquel Revisor Fiscal; lo anterior no exime al Revisor Fiscal que en caso de que el auxiliar actúe con dolo o en contra del Código de Ética, deba informar de dichas conductas a las autoridades correspondientes y a la Junta Central de Contadores.

De otra parte, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1), será responsabilidad del Contador Público efectuar los requerimientos a su equipo de trabajo para el cumplimiento del Código de Ética de la Ley 43 de 1990 y el del Decreto 302 de 2015, así como la evaluación permanente de los aspectos relacionados con el tema de independencia. (...)

¿Cómo debería actuar el Contador Público auxiliar del Revisor Fiscal en dado caso que

evidencie un incumplimiento normativo o reglamentario relevante en el ejercicio de la auditoría, pero que estos no sean considerados por el Revisor Fiscal?

Para la pregunta 3, en nuestra opinión, todas las actuaciones desarrolladas por contadores públicos, bien sea como contadores públicos, auxiliares o revisores fiscales, deben estar enmarcadas dentro de los marcos técnicos normativos y éticos compilados en el Anexo No. 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios (Código de Ética para profesionales de la Contabilidad y Norma Internacional de Control de Calidad – NICC 1). Lo anterior, establece que ante la presencia de amenazas referentes a incumplimientos normativos o reglamentarios relevantes, se deberán aplicar salvaguardas para minimizar el impacto de dichos hallazgos.

En el caso que existan diferencias de criterio, el marco normativo antes citado establece la obligación de dejar estas situaciones debidamente documentadas, garantizando un marco de calidad en la prestación de los servicios profesionales. (...)



Revisor fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0944	<p><i>“Para efectos de determinar el alcance y procedimiento que debe seguir el Revisor Fiscal de una EPS, la cual recibió dineros para capitalización y cuya operación fue calificada y reportada como sospechosa por el oficial de cumplimiento ante UIAF, requerimos su valioso concepto acerca de:</i></p> <p><i>¿Si los dineros que ingresaron al patrimonio de la sociedad fueron calificados como una operación sospechosa por el oficial de cumplimiento, debería el Revisor Fiscal hacer una salvedad en su opinión por esta situación?</i></p> <p><i>¿Debería el Revisor Fiscal recomendar que el dinero incorporado al patrimonio sea reclasificado como cuenta por cobrar, hasta que se desvirtué o conforme la operación sospechosa?</i></p> <p><i>¿Debería el Revisor Fiscal, aun cuando el oficial de cumplimiento reportó la operación sospechosa, reportar ante la UIAF y/o SUPERSALUD dicha operación sospechosa?”</i></p>

Respuesta

Para dar respuesta a su consulta, en primer término, debemos citar el siguiente numeral del Código de Comercio, que en su artículo 207. funciones del revisor fiscal (...):

“Artículo 207. (...)

“10. Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del Artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores”

Adicional a lo anterior, es requerido traer a colación, de las Normas de Aseguramiento de Información contenidas en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, y sus modificatorios, el párrafo A20 de la NIA 200, así:

“El escepticismo profesional es necesario para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las Respuestas a indagaciones, así como de otra

información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

Asimismo, implica atender a la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida teniendo en cuenta las circunstancias; por ejemplo, en caso de que existan factores de riesgo de fraude y se disponga de un solo documento, susceptible de fraude por su naturaleza, como única evidencia justificativa de una cifra material en los estados financieros.”

Por lo anterior, el Revisor Fiscal o Auditor Independiente aplicará el escepticismo profesional junto con la evidencia recogida (declaraciones y evidencia obtenida por el oficial de cumplimiento) para determinar si las operaciones sospechosas implican una opinión con párrafo de énfasis.

Así mismo, la obligación de reportar operaciones sospechosas se enmarca dentro del deber de colaboración con las autoridades, y se fundamenta en el trabajo realizado por el Revisor Fiscal, en sus funciones de aseguramiento y de fiscalización.



Revisor Fiscal - contratación

Concepto	Pregunta
2018-0549	<i>“(...) Deseo saber si un Revisor Fiscal puede estar vinculado por nómina directamente por la empresa”</i>

Respuesta

(...) según las disposiciones vigentes, no conocemos un impedimento legal para que los contratantes puedan vincular a un Revisor Fiscal bien sea con contrato laboral o mediante contrato de prestación de servicios.

(...) la Superintendencia de Sociedades, en relación con las modalidades de vinculación del Revisor Fiscal, ha mencionado (...):

“...La vinculación laboral del Revisor Fiscal con una sociedad, puede hacerse a través de un contrato de trabajo o uno de prestación de servicios en forma independiente...”

El concepto 16491 (2012-03-15) de la Superintendencia de Sociedades, estableció que en relación con las modalidades de vinculación del Revisor Fiscal:

“...la vinculación laboral del Revisor Fiscal con una sociedad puede hacerse a través de un contrato de trabajo o uno de prestación de servicios en forma independiente...”

Así mismo, esta misma Superintendencia en su Oficio 220-101042 del 18 de mayo de 2017, expuso lo siguiente:

“(...) no existe una manera predeterminada por la ley a través de la cual las sociedades deban vincular a los revisores fiscales, luego, podrá hacerse indistintamente y según convenga más a ambos, bien a través de un contrato de trabajo o por medio de un contrato de prestación de servicios, en donde a ellos les correspondería el pago de la seguridad social.”

(...) el artículo 23 del Código Sustantivo del Trabajo, determina lo siguiente:

“Para que haya contrato de trabajo se requiere que ocurran estos tres elementos esenciales:

a. La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo;

b. La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe

mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato. (...); y

c. Un salario como retribución del servicio”

Como se puede observar en el literal (b), la contratación laboral exige subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, quien además podrá exigirle al trabajador el cumplimiento de órdenes e imponerle reglamentos.

(...) el principio básico de la ética profesional establecido en el artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990, dispone:

“Independencia. (...), el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, (...)”

(...) el artículo 50 de la Ley 43 de 1990 estableció lo siguiente en relación con la independencia:

“Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, (...), se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco (...) o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones”

En conclusión, el CTCP retoma los precitados conceptos para ratificar que la legislación colombiana posibilita el ejercicio de la revisoría fiscal a través de un contrato de prestación de servicios o por medio de un contrato laboral.

Sin embargo, es necesario señalar que en un contrato laboral se podría limitar la independencia del contador, toda vez que existe la subordinación, pero esta no debe ser mal entendida por la parte contratante, ya que la independencia es un principio básico de la función del Revisor Fiscal para ejercer su trabajo. (...)



Revisor fiscal – deber de denunciar

Concepto	Pregunta
2018-0643	<p><i>“(…) En el municipio (…), fue nombrado como nuevo tesorero, almacenista, recaudador y secretario de la empresa de servicios públicos (…) al señor (…) mediante contrato individual de trabajo a término fijo suscrito por (…) el Gerente de la empresa.</i></p> <p><i>Que por denuncia realizada por el (…) Revisor Fiscal de la empresa, señala que el señor (…), se apropió de unos dineros que se recibían por concepto del recaudo del servicio de acueducto y alcantarillado de la empresa de servicios públicos del municipio (…).</i></p> <p><i>Señala además el Revisor Fiscal que la empresa de servicios públicos no maneja un software contable, sino que el señor tesorero diligencia comprobantes de egreso en una hoja de Excel con su respectivo consecutivo (…).</i></p> <p style="text-align: center;">PETICIONES</p> <p><i>(…)si dentro de las funciones que tiene el Revisor Fiscal está la de elevar denuncias penales, o compulsar copias por los hallazgos en sus auditorías.</i></p> <p><i>Indíquese a esta defensa técnica ¿cuál es el proceso que se debe ejercer una vez se tiene conocimiento de los hallazgos negativos frente a la función del señor Revisor Fiscal.?</i></p> <p><i>Indíquese a esta judicatura ¿cuáles son los requisitos que se deben tener en cuenta para ocupar el puesto de Revisor Fiscal de una empresa de servicios públicos? (…)</i>”</p>

Respuesta

(…) ¿dentro de las funciones que tiene el Revisor Fiscal está la de elevar denuncias penales, o compulsar copias por los hallazgos en sus auditorías?

Dando Respuesta a la pregunta 1, en nuestra opinión, la figura del Revisor Fiscal debe ser tomada como un órgano de aseguramiento y fiscalización, quien tiene funciones de inspección y vigilancia, contenidas en el Decreto 410 de 1971 pero que no hace parte de la administración de la entidad a la que presta sus servicios, por lo cual, el tipo de control que ejerce no es previo sino posterior. (véase numerales 3 y 10 – Decreto 410 de 1971).

“Artículo 207. Son funciones del Revisor Fiscal: (…)

3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados; (…)

10) Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del Artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores.

(…)”

Teniendo en cuenta lo anterior, cualquier responsabilidad que se exija al Revisor Fiscal en relación con el reporte de operaciones sospechosas de corrupción y amerite el elevar denuncias penales o compulsar copias sobre los hallazgos de sus auditorías, debe estar en línea con la naturaleza y alcance de su función, máxime cuando la corrupción a menudo se fragua sobre transacciones de ocultamiento por fuera de la entidad.

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que el numeral 5 del Artículo 7 de la Ley 1474 de 2011, (…), los cuales establecen la obligación de reporte por parte del Revisor Fiscal, y que citamos a continuación: (…)

Artículo 32 de la Ley 1778 de 2016:

“Artículo 32. Responsabilidad de los revisores fiscales. El Artículo 7° de la Ley 1474 de 2011 quedará así:

Artículo 7°. Responsabilidad de los revisores fiscales. Adiciónese un numeral 5 al Artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así:

Los revisores fiscales tendrán la obligación de



denunciar ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas, los actos de corrupción así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico y social, o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También deberán poner estos hechos en conocimiento de los órganos sociales y de la administración de la sociedad.

Las denuncias correspondientes deberán presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes al momento en que el Revisor Fiscal hubiere tenido conocimiento de los hechos. Para los efectos de este Artículo, no será aplicable el régimen de secreto profesional que ampara a los revisores fiscales.” (...)

¿cuál es el proceso que se debe ejercer una vez se tiene conocimiento de los hallazgos negativos frente a la función del señor Revisor Fiscal?

Acercas de su segunda pregunta, en nuestra opinión, la NIA 260 *Comunicaciones con los responsables del gobierno de la Entidad*, compilada en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (...), establece lo siguiente en sus numerales 18 al 22:

“El proceso de comunicación

Establecimiento del proceso de comunicación

18. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (ref.: Apartados A28-A36)

Formas de comunicación

19. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref.: Apartados A37-A39)

20. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 17.

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor informará a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref.: Apartados A40-A41)

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca

entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref.: Apartados A42-A44)”

Sin embargo, es preciso aclarar, que en el momento en que el fraude o las irregularidades detectadas, por parte del Revisor Fiscal, involucren a la administración de la entidad, será responsabilidad de este profesional el interponer la denuncia correspondiente ante los organismos de control que corresponda.

¿cuáles son los requisitos que se deben tener en cuenta para ocupar el puesto de Revisor Fiscal de una empresa de servicios públicos?

El literal a) del Artículo 13 de la Ley 43 de 1990, acerca del ejercicio de la profesión, establece:

“Artículo 13. (...), se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos:

1. Por razones del cargo.

a) Para desempeñar las funciones de revisor fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la ley o el contrato social así lo determinan.”

De igual manera, el Artículo 215 del Código de Comercio, acerca de los requisitos para ejercer el cargo de Revisor Fiscal, enuncia:

“Art. 215. Requisitos y restricciones para ejercer el cargo de Revisor Fiscal. El Revisor Fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones.

Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del Artículo 12 de la ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes.”

Así las cosas, dando Respuesta a la consulta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, los requisitos para ejercer el cargo de Revisor Fiscal en una entidad de servicios públicos son los establecidos en el marco normativo antes citado. (...)



Revisoría fiscal – autenticidad de los soportes

Concepto	Pregunta
2018-0719	<p><i>“(…) Resulta responsable el Contador y el Revisor Fiscal al momento de llevar a cabo una contabilidad o una revisoría fiscal, si su cliente, sin el conocimiento del profesional en contaduría, le presenta para ello documentos falsos o de contenido falso como soporte de la requerida contabilidad, y los que terminan siendo registrados para la emisión de estados financieros y declaraciones tributarias?</i></p> <p><i>¿Puede considerarse exigible para la actividad del contador o del revisor fiscal, el que dentro de su órbita de competencias y funciones se encuentre la obligación o la carga de verificar que todas las facturas de los proveedores presentadas por su cliente realmente sean ciertas, o que no contienen salvedades? (...)”</i></p>

Respuesta

Acerca de sus preguntas, en nuestra opinión, es importante diferenciar el alcance y la responsabilidad del contador público y del revisor fiscal en cuanto a la situación planteada dentro de la consulta.

En el caso del contador público, es obligatorio el constatar la validez y originalidad de los documentos soporte, suministrados por la administración para el cargue de información en la contabilidad y la posterior presentación de estados financieros y declaraciones tributarias; lo anterior como parte de los controles implementados dentro de una estructura mínima de control interno, la cual es responsabilidad de la administración de la que el contador público hace parte.

Así mismo, es responsabilidad del Contador Público el verificar las afirmaciones implícitas y

explícitas relacionadas con el reconocimiento, medición, revelación y presentación, contenidos en los nuevos marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios.

En cuanto al revisor fiscal, la autenticidad de los documentos es uno de los aspectos a validar dentro de sus enfoques de aseguramiento y fiscalización, y será su responsabilidad el informar oportunamente de dichas situaciones, supeditado al impacto de estas desviaciones de control contra la materialidad, el cumplimiento normativo, las pruebas selectivas, muestreo o la continuidad del negocio.

De otra parte, el Revisor Fiscal, en cumplimiento del artículo 207 del Decreto ley 410 de 1971, reportar operaciones sospechosas a la Unidad de Información y Análisis Financieros.



Revisoría fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0838	<p><i>“(...) La empresa (...), por ingresos y patrimonio a 31 de diciembre de 2017, entró en la obligación de tener Revisor Fiscal, el cual fue nombrado en la Junta General de Socios llevada a cabo el 30 de marzo de 2018. En tal razón los Estados Financieros de cierre de 2017 no fueron firmados por el Revisor Fiscal nombrado, sino que fueron auditados y conceptuados por un auditor por el Revisor Fiscal nombrado, sino que fueron auditados y conceptuados por un auditor externo, en el entendido que ese Contador no adquiere responsabilidades retroactivas a su nombramiento sobre eventos financieros que no fiscalizó.</i></p> <p><i>La empresa participa en procesos de contratación con entidades del estado, donde ha aceptado esta situación y nos han adjudicado contratos excepto una, en la que descalificaron financieramente a la empresa por el hecho de que el actual Revisor Fiscal registrado en abril en la Cámara de Comercio no firmó los Estados Financieros de Diciembre 31 de 2017.</i></p> <p><i>(...) me permito solicitar un concepto a la luz de las normas que rigen la profesión contable, si la persona nominada como Revisor Fiscal tiene la responsabilidad de firmar los informes financieros resultado de hecho y operaciones financieras anteriores al inicio de sus responsabilidades como Revisor Fiscal.”</i></p>

Respuesta

(...) El Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio) establece en el artículo 203, las sociedades que están obligadas a tener Revisor Fiscal, así:

“Sociedades obligadas a tener Revisor Fiscal. Deberán tener Revisor Fiscal:

1o) Las sociedades por acciones;

2o) Las sucursales de compañías extranjeras, y

3o) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital.”

En la Ley 43 de 1990, de igual forma, se establecen otras circunstancias para que una entidad esté obligada a tener Revisor Fiscal, así:

“Artículo 13. Además de lo exigido por las leyes anteriores, se requiere tener la calidad de

Contador Público en los siguientes casos:

(...) 2. Por la razón de la naturaleza del asunto.

a) Para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos de carácter técnico contable destinados a ofrecer información sobre actos de transformación y fusión de sociedades, en los concordatos preventivos, potestativos y obligatorios y en las quiebras.

b) Para certificar y dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas jurídicas o entidades de creación legal, cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior y/o cuyos activos brutos el 31 de diciembre de ese año sea o excedan al equivalente de 5.000 salarios mínimos.

Así mismo para dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas naturales, jurídicas, de hecho o entidades de creación legal, solicitante de financiamiento superiores al equivalente de 3.000 salarios mínimos ante entidades crediticias de cualquier naturaleza y durante la vigencia de la obligación. (...)

Parágrafo 1. Se entiende por activo bruto, el valor de los activos determinados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Parágrafo 2. Será obligatorio tener Revisor Fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.”

Así las cosas, los valores de activos brutos y/o ingresos brutos que deben tenerse en cuenta para la determinación de la obligación a designar el Revisor Fiscal, en las sociedades comerciales es el siguiente:



Obligación de tener Revisor Fiscal	Activos brutos que sean o excedan de: (dic. 31 del año anterior)	Ingresos brutos que sean o excedan de: (durante el año anterior)
Para el año 2017	3.447.275.000	2.068.365.000

Por ende, el consultante deberá revisar los montos correspondientes a activos e ingresos brutos del año inmediatamente anterior (año 2017), registrados en los estados financieros elaborados bajo los marcos técnicos normativos vigentes (Decreto 2420 de 2015) a esa fecha con el fin de constatar si la Sociedad cumple los lineamientos antes citados y de esta forma está obligada a tener Revisor Fiscal.

Complementando, la Ley 43 de 1990, en su Artículo 50, establece:

“Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de

orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones”.

Por lo anterior, como lo manifiesta el consultante, no tiene la obligación de tener Revisor Fiscal para el año 2017, ninguna entidad, sea privada o pública, podrá solicitar los estados financieros dictaminados por Revisor Fiscal para el año 2017, por cuanto a la fecha no existe la obligación de su nombramiento. (...)



Revisoría fiscal - inhabilidad

Concepto	Pregunta
2018-0845	<p><i>¿Un contador público está habilitado para postularse y ser elegido al cargo de Revisor Fiscal de una cámara de comercio en la cual se encuentra inscrito y afiliado como comerciante?</i></p> <p><i>La duda surge, por cuanto, las Cámaras de Comercio se rigen por el Código de Comercio en el cual se establece que los socios o accionistas no pueden ser elegidos como Revisor Fiscal.</i></p>

Respuesta

(...) Los afiliados de una Cámara de Comercio presentan las siguientes características:

Característica	Código de Comercio	Detalle
Administradores	Artículo 79	Las Cámaras de Comercio estarán administradas y gobernadas por los comerciantes inscritos en el registro mercantil que tengan la calidad de afiliados.
Pueden ser miembros de Junta Directiva	Artículo 80	Las Juntas Directivas de las Cámaras de Comercio estarán conformadas por afiliados elegidos y por representantes designados por el Gobierno Nacional. Los miembros serán principales y suplentes.
Requisitos	Artículo 92	<p>Podrán ser afiliados a una Cámara de Comercio, las personas naturales o jurídicas que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Así lo soliciten. 2. Tengan como mínimo dos (2) años consecutivos de matriculados en cualquier Cámara de Comercio. 3. Hayan ejercido durante este plazo la actividad mercantil, y 4. Hayan cumplido en forma permanente sus obligaciones derivadas de la calidad de comerciante, incluida la renovación oportuna de la matrícula mercantil en cada periodo. <p>El afiliado para mantener su condición deberá continuar cumpliendo los anteriores requisitos.</p>

Dentro de las inhabilidades del Revisor Fiscal, el Artículo 205 del Código de Comercio menciona las siguientes:

“Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

- 1) *Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;*
- 2) *Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y*
- 3) *Quienes desempeñen en la misma compañía o en*

sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo”.

Para el caso planteado por el consultante no existe restricción, pues la normatividad descrita en el Artículo 205 del Código de Comercio habla de inhabilidades para el Revisor Fiscal si este es asociado de la misma compañía, de una de sus subordinadas, empleado o asociado de la matriz, o tiene vínculos de matrimonio o parentesco con directivos, administradores, cajeros, auditores, contadores de la entidad hasta el cuarto grado de



consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad.

Tampoco los Artículos 48, 50, y 51 de la Ley 43 de 1990, hacen referencia a restricciones para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal, cuando se está inscrito en las Cámaras de Comercio.

A continuación los Artículos 48, 50, y 51 de la Ley 43 de 1990 antes mencionados:

“Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.

Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia

de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones”.

Por lo anterior no encontramos norma que impida que el Revisor Fiscal de una Cámara de Comercio podría ser un comerciante matriculado y afiliado a dicha Cámara de Comercio. (...)



Revisor fiscal - alcance labor

Concepto	Pregunta
2018-0764	<p><i>"(...) En nuestro conjunto Residencial, la Revisora Fiscal confirma que su Revisión se realiza "antes, durante y después" de las actividades, y que consiste en una "Auditoría anterior".</i></p> <p><i>El Consejo y la Administración queremos confirmar que el alcance de las Funciones de una Revisoría Fiscal llega a este punto, antes, durante y después.</i></p> <p><i>Revisando el Reglamento de Propiedad Horizontal de nuestro Conjunto, menciona que las Funciones de la Revisora Fiscal se realizarán después que la Administración y El Consejo realicen las Actividades correspondientes. (...)"</i></p>

RESPUESTA

(...) Acerca de la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, la metodología adelantada por el Revisor Fiscal en cuanto a la revisión de las transacciones debe estar plenamente definida en la carta de encargo y/o en el contrato de prestación de servicios profesionales.

La labor de auditoria *"antes, durante y después"* debe estar alienada con las funciones que estén establecidas en la ley y en los estatutos de la copropiedad y además acordes con los honorarios que se hayan definido para esta labor.

La Administración debe garantizar pleno acceso a toda la documentación y todas las transacciones de la copropiedad a fin de que el Revisor Fiscal pueda obtener evidencia

adecuada y suficiente para poder emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros y una eficiencia y una eficacia del sistema de control interno.

En el contexto del desarrollo del trabajo de Revisoría Fiscal, el *"antes"* hace referencia a la obtención de evidencia de los saldos iniciales, dado que los estados financieros son acumulativos; el *"durante"*, es la obtención de evidencia de las transacciones efectuadas durante el período y el *"después"* es la obtención de evidencia sobre la hipótesis de negocio en marcha de los 12 meses siguientes y la evaluación de eventos subsecuentes. (...)



Revisor fiscal - actividades administrativas

Concepto	Pregunta
2018-1036	<p><i>En los estatutos de la empresa no se encuentran más funciones para el Revisor Fiscal sino las contempladas en el Artículo 207 del código de comercio.</i></p> <p><i>“El contador realiza una liquidación laboral (sea por terminación de contrato, o liquidación de vacaciones, etc.) la pasa a tesorería para que sea cancelada al trabajador, la pregunta es ¿el Revisor Fiscal dentro de sus funciones puede solicitar esa liquidación antes de pasar a tesorería para su pago para que sea revisada, o el Revisor Fiscal debe esperar a que el contador pase la información de todas las operaciones para su respectiva revisión y dictamen?</i></p> <p><i>Surge la inquietud porque el Revisor Fiscal está manifestando que debe revisar toda la documentación antes de su pago, entonces se pregunta ¿para qué está el contador?, si el Revisor Fiscal tengo entendido revisa después de realizados todos los movimientos contables para dictaminar los estados financieros” (...)</i></p>

Respuesta

(...) las funciones del Revisor Fiscal son las establecidas en la Ley (Código de comercio, Ley 43 de 1990, el código de Comercio (Ver Art. 203 a 217), y otras normas profesionales, legales y reglamentarias. (...)

De acuerdo con lo anterior, la ley no ha establecido obligaciones administrativas en cabeza del Revisor Fiscal, de hacerlo sus funciones y el cumplimiento de los principios fundamentales¹⁹⁹, que deben ser consideradas por todos los contadores públicos en su ejercicio profesional, podrían verse seriamente afectados por las amenazas de interés propio y auto revisión, y la imposibilidad de aplicar salvaguardas.

La ley ha señalado las funciones de los administradores de una entidad, ellos son los responsables de los estados financieros de la entidad, el contador-preparador se convierte en un auxiliar de la administración, sin perjuicio de que también de Fe Pública sobre los estados financieros que certifica junto con la

administración.

Estas funciones difieren significativamente de las que han sido asignadas a los revisores fiscales.

Por ello, si el Revisor Fiscal participa en las decisiones administrativas, este debería declararse inhabilitado para emitir un dictamen sobre los estados financieros de la entidad, por cuanto el principio de independencia no se cumpliría y se generaría una desviación de las normas profesionales, particularmente lo señalado en las normas internacionales de auditoría, normas de revisión y otras normas de aseguramiento, el código de ética y control de calidad.

Sin embargo, si al realizar su trabajo, encuentra pertinente realizar algún tipo de procedimiento de auditoría sobre algún hecho económico, suceso, transacción u operación específica, puede hacerlo, evitando tomar parte en las decisiones administrativas en la entidad (...).

¹⁹⁹ Ver Código de ética de la ley 43 de 1990 y código de ética para contadores profesionales que forma parte del anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Revisoría Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0609	<p><i>“(...) En la Asamblea General del presente año, no fueron aprobados los Estados Financieros a 31 de Diciembre de 2017 de la Copropiedad los cuales reflejan una pérdida bastante considerable. A simple vista se identificaron falencias en los registros contables, no cumplimiento de la normatividad vigente dado que no están preparados bajo Normas Internacionales y están firmados con salvedad tanto por el Administrador y Contador.</i></p> <p><i>De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que NO se contaba con Revisor Fiscal, en la misma asamblea se eligió un Revisor Fiscal para el año 2018. Como Consejo de Administración estamos solicitando a la Revisora Fiscal elegida en Asamblea, realice una revisión y/o auditoría para garantizar la veracidad de la información de los Estados Financieros del año 2017 para hacer las tareas que sean necesarias en depuración y con esto poder implementar las normas vigentes para su respectiva aprobación.</i></p> <p><i>Nuestra inquietud es si existe alguna INHABILIDAD de la Revisora Fiscal para hacer la tarea antes mencionada. (...)”</i></p>

Respuesta

(...) El Artículo 208 del Código de Comercio, acerca del Contenido del Informe del Revisor Fiscal, enuncia:

“Art. 208. Contenido de los informes del Revisor Fiscal. Balances Generales. El dictamen o informes del Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

1. *Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;*
2. *Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;*
3. *Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;*
4. *Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y*
5. *Las reservas o salvedades que tenga sobre la*

fideldad de los estados financieros.”

Dando Respuesta a la consulta planteada por la consultante, en nuestra opinión, un Revisor Fiscal nombrado en la vigencia 2018, no puede dictaminar estados financieros de la vigencia 2017, ya que dentro de su labor de auditoría no sólo se encuentra dictaminar los estados financieros, también se incluyen funciones de fiscalización, descritas en el articulado antes citado, que comprometen al profesional respecto de situaciones que en la actualidad le sería imposible validar, tales como la firma de declaraciones tributarias, certificaciones, emisión de informes, emisión de recomendaciones, entre otras.

Ahora bien, la auditoría de estados financieros la podría realizar en calidad de auditor externo, validando previamente las inhabilidades, incompatibilidades y amenazas que el encargo pudiese generar.

Adicionalmente, como parte de su labor de Revisor Fiscal para la vigencia 2018, consideramos que debería aplicar los lineamientos definidos en la NIA 510 – *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura.* (...)



Revisoría Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0620	<p><i>"(...) ¿Al Revisor Fiscal le es permitido resolver consultas de sus clientes o emitir conceptos sobre los temas relacionados con su actividad?</i></p> <p><i>¿No estaría inmerso en alguna incompatibilidad por resolverlas?</i></p> <p><i>Es de anotar que muchas Firmas de Revisoría Fiscal y contadores públicos, como valor agregado ofrecen capacitación y resolución de consultas e implementación de NIIF, como parte de sus servicios, sin que esto incremente sus honorarios. ¿Esto es permitido?"</i></p>

Respuesta

(...) ¿Al Revisor Fiscal le es permitido resolver consultas de sus clientes o emitir conceptos sobre los temas relacionados con su actividad?

Los numerales 2 y 6 del Artículo 207 del Código de Comercio (...) establecen:

"Son funciones del Revisor Fiscal: (...)

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios; (...)

6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;"

Acerca de la primera pregunta presentada por parte del consultante, en nuestra opinión, el Revisor Fiscal, como figura de control, puede colaborar con la resolución de inquietudes o establecer lineamientos para la adopción de buenas prácticas de control interno y cumplimiento normativo, cuya adopción y puesta en marcha siempre estarán en cabeza de la Administración y su función siempre estará encaminada a efectuar recomendaciones.

¿No estaría inmerso en alguna incompatibilidad por resolverlas?

En cuanto a la segunda pregunta, en nuestra opinión, la incompatibilidad se materializa en el momento que se dé una coadministración por parte del Revisor Fiscal, que para un mayor entendimiento, según nuestra perspectiva, el término "coadministrar" significaría que el Revisor Fiscal estaría realizando acciones o tomando decisiones que les son propias a las

personas que conforman la administración del ente.

Como este parece no ser el caso, según lo planteado en la consulta, en nuestro concepto, la resolución de inquietudes o emisión de conceptos no constituye una labor de coadministración por parte del Revisor Fiscal en comento.

Sin embargo, es importante que el Contador Público evalúe las potenciales amenazas contenidas en el numeral 100.12 incorporada en el anexo 4 del Decreto único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, en la cual en un futuro inmediato puede incurrir en una amenaza de interés propio.

Es de anotar que muchas Firmas de Revisoría Fiscal y contadores públicos, como valor agregado ofrecen capacitación y resolución de consultas e implementación de NIIF, como parte de sus servicios, sin que esto incremente sus honorarios. ¿Esto es permitido?"

(...) en nuestra opinión, no es de conocimiento de este Consejo normatividad alguna que impida que firmas de revisoría fiscal y contadores públicos incluyan dentro de la prestación de sus servicios capacitaciones o resolución de consultas, sin incremento de sus honorarios.

En cuanto a la implementación de Normas de Información Financiera, este Consejo se ha manifestado en varias oportunidades sobre que el Revisor Fiscal no puede prestar ese servicio, por cuanto se convierte en preparador y revisor de la adecuada aplicación de los marcos Técnicos Normativos vigentes. (...)



Revisoría Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0622	<p><i>“(…) Una empresa (firma de contadores) que ejerce el servicio de revisoría fiscal mediante contrato de prestación de servicios, delegando personas naturales como revisores fiscales, cuenta con un cliente persona jurídica que entra en causal de “extinción de dominio” a favor del Estado quedando como único accionista, conforme a la Ley 793 de 2002 e inicia administración bajo las SAE – Sociedad Activos Especiales. El cliente no ha cumplido con lo determinado en el Contrato respecto al pago del servicio en los últimos meses. (…)</i></p> <p><i>Requerimos conocer si, ¿además de la causa por el no pago oportuno del servicio de revisoría fiscal, el hecho de que la compañía haya sido objeto de extinción de dominio por parte del Estado podría establecerse como causal para renunciar al cargo de Revisor Fiscal? o ¿Existe algún impedimento legal para llevar a cabo esta renuncia?”</i></p>

Respuesta

(…) ¿además de la causa por el no pago oportuno del servicio de revisoría fiscal, el hecho de que la compañía haya sido objeto de extinción de dominio por parte del Estado podría establecerse como causal para renunciar al cargo de Revisor Fiscal?

El Artículo 46 de la Ley 43 de 1990 establece:

“Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el Contador Público fijará sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancias en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el Contador Público y el usuario.”

(…) el pago de honorarios y las condiciones de la prestación del servicio, se deben ajustar a los términos establecidos en el contrato de prestación de servicios suscrito entre la firma de contadores públicos (revisores fiscales) y la persona jurídica.

Cualquier incumplimiento en dichas condiciones deberá ser regulado de acuerdo con la cláusula de incumplimiento relacionada en el contrato, por las vías legales que se requieran para el reconocimiento del derecho.

En cuanto a la continuidad de la prestación del servicio de revisoría fiscal, a la persona jurídica sobre la cual recae la extinción de dominio, en nuestra opinión, dicha decisión debe ir alineada a las políticas de aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, derivada de la aplicación de la NICC

1 y que de manera específica, en los literales a, b y c del numeral 27, enuncian:

“Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos (…)

27. Dichas políticas y procedimientos requerirán:

(a) Que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente.

(b) Que, si se identifica un posible conflicto de intereses para la aceptación de un encargo de un cliente nuevo o existente, la firma de auditoría determine si es adecuado aceptar el encargo.

(c) Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.”

¿Existe algún impedimento legal para llevar a cabo esta renuncia?

(…) tal como se expuso anteriormente, se debe adelantar el debido proceso para poder presentar la renuncia al cargo de Revisor Fiscal, dejando evidencia adecuada y suficiente de los análisis realizados en cuanto a amenazas que afectan la continuidad del encargo y cumpliendo con el marco legal definido para dicho procedimiento, teniendo en cuenta que la responsabilidad del Revisor Fiscal termina hasta cuando se oficializa el cambio en el certificado de cámara y comercio. (…)



Revisoría Fiscal en empresas unipersonales

Concepto	Pregunta
2018-0701	<p><i>“(...) cual es la entidad oficial que está facultada para conceptuar o interpretar normas sobre la obligatoriedad de la revisoría fiscal en sociedad y empresas unipersonales. Lo anterior debido a que la DIAN mediante oficio conceptuó que las empresas unipersonales si están obligadas a tener revisor fiscal, en contravía a la doctrina de la superintendencia.</i></p> <p><i>Se pregunta: ¿si la DIAN tiene esa competencia o le corresponde a la superintendencia y en tal caso cual es la posición frente a esta obligación?”</i></p>

Respuesta

(...) la Ley 43 del 90, en su Artículo 13, parágrafo 2 contempla:

“Art. 43: Será obligatorio tener Revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.”

Vale recalcar que en el caso de las empresas señaladas por el artículo 203 del Código de Comercio, éstas están obligadas a tener Revisor Fiscal sin importar si cumplen o no los requisitos establecidos por la Ley 43 de 1990.

Si las empresas unipersonales cumplen con esas condiciones o topes, deberán tener revisor fiscal.



Revisoría Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0583	<p><i>“(...) soy contador público de una entidad, para el año en curso en el mes de marzo se realizó cambio de Revisor Fiscal, dicho Revisor Fiscal llega y su primer acto fue llegar y hacer la declaración de renta de la entidad. No se me tuvo en cuenta en ningún momento para su realización y tampoco fue revisada por nadie, pues él, es la última instancia de revisión.</i></p> <p><i>¿Es este procedimiento viable? ¿Se viola algún principio? o por el contrario, ¿su actuación está acorde a sus funciones? (...)”</i></p>

Respuesta

(...) Acerca de la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, las actuaciones descritas dentro del contexto de la consulta van en contra de los lineamientos establecidos en el Manual de Ética para Profesionales de la Contaduría Pública, compilado en el Anexo No. 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015; por cuanto se pierde la objetividad e independencia, ya que este profesional se convierte de forma simultánea en preparador y revisor de la declaración tributaria, que para este caso, corresponde a Renta y Complementarios.

Entre otros, podría estar incurso en el incumplimiento de los principios de ética contenidos en la Ley 43 de 1990:

“37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los

asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.

37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.” (...)



Revisoría Fiscal

Concepto	Pregunta
2018-0586	<p><i>“(...) De manera muy atenta me permito elevar la siguiente consulta acerca de un tema de carácter general. Pongo en contexto: Existen 5 compañías las cuales pertenecen a una misma persona, es decir, esta persona es socia con el 100% de acciones. Hay un contador que llevará la contabilidad en 3 de estas compañías, pero además será Revisor Fiscal de las otras 2, les aclaro que las últimas 2 tienen otro contador. Mi consulta es la siguiente:</i></p> <p><i>¿Existe alguna inhabilidad de que dicha persona sea contador de unas y revisor de otras de las compañías que pertenecen a un mismo propietario?</i></p> <p><i>Les aclaro, además, que 4 de estas compañías pertenecen a un grupo empresarial que está próximo a liquidarse, es decir, la compañía matriz se está liquidando de manera voluntaria por lo que las otras compañías ya no conformarán un grupo empresarial. (...)”</i></p>

Respuesta

(...) Los Artículos 50 y 51 de la Ley 43 de 1990, establecen:

“Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones”

Además, el Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el contador público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario

desvincularse del cliente (en el caso de un contador público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un contador público dependiente).

Así las cosas, dando Respuesta a la pregunta formulada por el peticionario, en nuestra opinión, si el contador público acepta este encargo podría enfrentar amenazas significativas que le impedirían cumplir lo señalado en el código de ética, dada la imposibilidad de aplicar salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable; por ejemplo las amenazas de interés propio, abogacía y familiaridad señaladas en el numeral 100.12 del Código de Ética. Respecto al tema la Ley 43 de 1990 y el Decreto 302 de 2015, indican:

Ley 43 de 1990

“37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.

37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiese considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la



profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.”

Decreto 302 de 2015 Código de ética

“100.2 El presente Código contiene tres partes. La Parte A establece los principios fundamentales de ética profesional para los profesionales de la contabilidad y proporciona un marco conceptual que éstos aplicarán con el fin de:

- (a) Identificar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales,*
- (b) Evaluar la significatividad de las amenazas que se han identificado, y*
- (c) Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.*

Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional de la contabilidad determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

En la aplicación del presente marco conceptual el profesional de la contabilidad utilizará su juicio profesional.”

“290.7. Los profesionales de la contabilidad aplicarán el marco conceptual con el fin de:

- a. Identificar las amenazas en relación con la independencia,*
- b. Evaluar la significatividad de las amenazas que se han identificado, y*
- c. Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.*

Cuando el profesional de la contabilidad determina que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo de auditoría.

En la aplicación del presente marco conceptual el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional”. (...)



Sector solidario – cartera y deterioro

Concepto	Pregunta
2018-0771	<p><i>“En el Artículo 3 del decreto 2496 de 2015, referente a las normas de Información financiera aplicables a los preparadores de información financiera del Grupo 2, que conforman el Sector Solidario, el cual adicionó dos Capítulos, 5 y 6, al Título 4, de la Parte 1, del Libro 1 del Decreto 2420 de 2015, en su Artículo 1.1.4.5.2. Régimen normativo para el Grupo 2, menciona que para la preparación de los estados financieros individuales y separados aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en los anexos 2 y 2.1 y sus modificatorios del Decreto 2420 de 2015, salvo el tratamiento de la cartera de créditos y su deterioro previsto en la Sección 11 y el de los aportes sociales previsto en el Artículo 1.1.4.6.1. del presente decreto.</i></p> <p><i>De lo anterior se concluye, que las entidades del sector solidario del grupo 2 no aplicaran lo previsto en la sección 11 de la NIIF para pymes, por lo cual surge la siguiente inquietud:</i></p> <p><i>Como se podría reconocer un costo o gasto asumido de una obligación de cartera, el cual surge como un valor que asume la entidad y que paga a un tercero como garantía del crédito. Dicho valor no podría capitalizarse teniendo en cuenta que la entidad es una cooperativa que hace parte del grupo 2.</i></p> <p><i>¿Se podría registrar un instrumento financiero (cuenta por cobrar) diferente a la obligación (crédito) que se amortice mensualmente hasta que se extinga la obligación?</i></p> <p><i>¿Se podría reconocer un diferido y que el plazo de amortización sea igual al número de cuotas del crédito?”</i></p>

Respuesta

(...) Con respecto a la pregunta del consultante, lo primero que debe advertirse es que una entidad que se encuentre clasificada en el grupo 2, deberá aplicar el Marco Técnico Normativo (MTN) establecido en el Anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan. Esta aplicación deberá tener presente las excepciones taxativamente establecidas, como la incorporada en el Artículo 3 del Decreto 2496 de 2015, que establece:

“Para la preparación de los estados financieros individuales y separados aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en los anexos 2 y 2.1 y sus modificatorios del Decreto 2420 de 2015, salvo el tratamiento de la cartera de créditos y su deterioro previsto en la Sección 11...”

La Superintendencia de la Economía Solidaria definirá las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, en relación con las salvedades señaladas en el presente artículo, así como el procedimiento a seguir e instrucciones que se requieran para efectos del régimen prudencial.”

En conclusión, la excepción que se está planteando es sólo a efectos del tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, por lo que las demás instrucciones impartidas en la sección 11 del anexo 2 deberán observarse. Las instrucciones sobre el tratamiento que se exceptúa de la sección 11, serán las que para el efecto establezca la Superintendencia de Economía Solidaria, como autoridad de inspección, vigilancia y control.

En relación con las demás preguntas, incluimos a continuación nuestros comentarios:

Como se podría reconocer un costo o gasto asumido de una obligación de cartera, el cual surge como un valor que asume la entidad y que paga a un tercero como garantía del crédito. Dicho valor no podría capitalizarse teniendo en cuenta que la entidad es una cooperativa que hace parte del grupo 2.

La sección 21 de la NIIF para Pymes, provisiones y contingencias, contiene directrices para la contabilización de provisiones y contingencias. El párrafo 5.1 se refiere al reconocimiento inicial de las provisiones en los siguientes términos:



“21.4 Una entidad solo reconocerá una provisión cuando:

la entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado;

sea probable (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación; y

el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable. “

Lo anterior, sin perjuicio de que también sean reconocidos los derechos de cobro por los valores pagados sobre la entidad que ha sido objeto de la garantía, y se constituyan los importes por deterioro correspondientes, en el evento de que el importe recuperable sea inferior al valor de pago realizado al tercero.

¿Se podría registrar un instrumento financiero (cuenta por cobrar) diferente a la

obligación (crédito) que se amortice mensualmente hasta que se extinga la obligación?

¿Se podría reconocer un diferido y que el plazo de amortización sea igual al número de cuotas del crédito?”

Si una entidad cancela una garantía a favor de un tercero, de ello puede derivarse un derecho de cobro por el mismo importe a cargo de la entidad que originalmente debía cancelar la obligación del tercero. Si dichos importes no son recuperables, la entidad reconocerá las pérdidas por deterioro correspondientes para reducir el valor del derecho de cobro a su valor recuperable.

El reconocimiento de un activo diferido, en este caso, representaría un incumplimiento de los requerimientos del marco de información financiera. (...)



Sistema de información decimal

Concepto	Pregunta
2018-0015	<i>Solicito el favor me orienten acerca del uso de los decimales en la información contable, si existe alguna normatividad para su aplicación, o es de libre criterio de las compañías ¿en ese caso debe utilizarse la aproximación a unidades más cercana? Esto con el fin de parametrizar un sistema contable.</i>

Respuesta

(...) Ahora bien, cabe mencionar que los nuevos marcos técnicos normativos contables se centran en situaciones materiales. Es decir, la entidad deberá evaluar, si la utilización de los decimales tiene un efecto material en sus estados financieros, para tomar la decisión de incorporarlos en su sistema de información.

Sin embargo, el párrafo 3.23 de la NIIF para las PYMES establece:

“Identificación de los estados financieros

Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá

cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:

(a) el nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo precedente sobre el que se informa;

(b) si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades;

(c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros;

(d) la moneda de presentación, tal como se define en la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera; y

(e) el grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.
(Negrita fuera de texto) (...)



Software desarrollado

Concepto	Pregunta
2018-1120	<p><i>En una empresa de servicios Grupo 2 NIIF PYMES que dentro de su actividad económica no está la elaboración de Software, está elaborando su nueva actualización del software de gestión de servicios diseñado en la nube en el que apoya su actividad principal, el cual, se está basando en su actual software de gestión de servicios soportado en el modelo Cliente-servidor que se encuentra patentado.</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta que esta nueva actualización de software se está elaborando por desarrolladores contratados por la empresa, ya está definido todo el plan de trabajo para culminar en el año 2019, y tiene un valor por más de 500 millones definido por los salarios a los desarrolladores, cifra que corresponde al 20% de las utilidades del año 2017.</i></p> <p><i>¿Tenemos la inquietud si podemos tomar lo referente al Decreto 2420 de 2015, anexo 2, párrafo 10.6, para tomar esta actualización de Software de acuerdo a la NIC 38 de intangibles o tomarlo como otro tipo de activo?, ya que es una mejora de sistema de gestión de servicios anterior y es el único sistema a utilizar para toda la actividad de servicios en un futuro cercano, lo cual tiene toda la importancia relativa para tomarlo como un intangible u otro tipo de activo y no como un gasto ya que no reflejaría la situación financiera real de la empresa.</i></p>

Respuesta

(...) Las aplicaciones informáticas (software), cumplen la definición de activo intangible, por tratarse de un activo identificable²⁰⁰, de carácter no monetario²⁰¹ y sin apariencia física (ver párrafo 18.2 de la NIIF para las PYMES) siempre que exista un derecho legal que permita usar el mismo o que restrinja el uso de terceros.

Por tratarse de un intangible adquirido de forma independiente (mediante contrato realizado con el desarrollador del software exclusivamente para realizar dicha labor), el criterio de reconocimiento²⁰² basado en la probabilidad de obtener beneficios económicos y que estos fluyan a la entidad, se encuentra satisfecho, así como el criterio relacionado con la estimación de su costo.

Las Normas de Información Financiera para entidades pertenecientes al grupo 2 (NIIF para las PYMES), no permiten reconocer un desembolso en intangibles generados internamente como un activo, debido que dichas

erogaciones no pueden distinguirse entre el costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni los costos del día a día para llevar a cabo las actividades de la entidad.

Cuando una entidad mejora un programa informático utilizado para el desarrollo de sus actividades generadoras de ingresos de actividades ordinarias, debe diferenciar dichos desembolsos entre aquellos originados en personal interno de la entidad y gastos administrativos (gastos originados internamente) y aquellos pagados a terceros (hacen parte del costo del intangible).

Un gasto de investigación (estudios para obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos) no se reconoce como un activo intangible; un gasto por desarrollo (aplicación de los resultados de la investigación antes del proceso de producción o uso comercial) en NIIF para las PYMES se reconoce como un gasto.

Los pagos a terceros relacionados con la mejora

²⁰⁰ Un intangible es identificable, cuando: "(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado; o

(b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o

separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones" (párrafo 18.2 de la NIIF para las PYMES).

²⁰¹ Una partida no monetaria corresponde a activos y pasivos diferentes a aquellos mantenidos en efectivo o que se van a recibir o pagar mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias (párrafo 8 NIC 21).

²⁰² El párrafo 18.4 de la NIIF para las PYMES, describe los criterios de reconocimiento de un intangible, como activo.



de un software debidamente licenciado cumplen la condición para reconocerse como un activo intangible, aunque el intangible inicialmente haya sido creado internamente, debido que el pago realizado a desarrolladores de software se asimila a intangibles adquiridos de forma individual.

De la misma manera, cuando una entidad adquiere un programa informático a un tercero, y necesita realizar adaptaciones o mejoras para lograr su funcionamiento, pueden reconocerse como activo en la información financiera, todos los costos directamente atribuibles necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia (ejemplo 28, y caso práctico tres, del módulo de entrenamiento de NIIF para las PYMES), lo que podrá incluir costos de personal o contratistas (ingenieros desarrolladores), costo de materiales y servicios utilizados, impuesto no recuperables (IVA, arancel), costos de comprobación de funcionamiento, honorarios para registrar los derechos legales, y amortizaciones de patentes y depreciaciones de

equipos utilizados para formar el intangible (no se pueden incluir gastos administrativos ni de ventas, ineficiencias y gastos de capacitación de empleados o contratistas).

Por lo anterior, la entidad podrá reconocer el desarrollo del software realizado por terceros, como un activo intangible, debido que cumple con los criterios de reconocimiento establecidos en la sección 18 de la NIIF para las PYMES (anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios).

Por último es importante manifestarle al consultante que una entidad que aplique las NIIF para las PYMES, podrá utilizar las normas NIIF (para entidades del grupo 1), únicamente si la transacción presente en la entidad no sea tratado por la NIIF para las PYMES (ver párrafo 10.4 al 10.6 de la NIIF para las PYMES), en el caso de los intangibles generados internamente la sección 18 de la NIIF para las PYMES (ver párrafos 18.14 al 18.16), describe su tratamiento contable.



Soportes contables

Concepto	Pregunta
2018-0552	<i>“(…) Me contrataron de una empresa para realizar un análisis financiero, la compañía que hace la contabilidad es una empresa externa de la compañía, ellos mandan los informes en PDF, yo requiero los informes en Excel y no me los quieren compartir, en el contrato no está estipulado que los entregan en Excel o en PDF, pregunta esto es legal? Que se puede hacer? (…)”</i>

Respuesta

(…) en nuestra opinión, si la empresa externa que hace la contabilidad no le suministra la información en la forma que el consultante la requiere, es una situación que deberá solucionar la empresa contratante.

En el caso que el análisis financiero sea basado en soportes contables, estos deberán estar alineados al siguiente marco normativo:

El Artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, señala respecto al tema de los soportes:

“Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren. Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o,

dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación. Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.”

Por lo anterior, los documentos que cumplan con lo señalado anteriormente podrán ser considerados como soportes para efectos contables, ejemplos de este tipo soportes pueden ser: facturas o documentos equivalentes, recibos de caja, cuentas de cobro, contratos, escrituras públicas, notas débito o crédito, notas de contabilidad, comprobantes de ingreso o egreso, recibos de caja, consignaciones, remisiones, órdenes de compra, pagarés, entradas o salidas de almacén, entre otros. (…)



Subvenciones del Gobierno - contabilización

Concepto	Pregunta
2018-0127	<p><i>“Soy Contador Público de una empresa que nace por el fondo emprender SENA (plan semilla) en el año 2016, para el mes de noviembre del año 2017 la empresa cumple con todos los requisitos para que los aportes que han sido recibidos por el SENA hasta esa fecha sean condonados, en la contabilidad estos aportes se reciben como una cuenta por pagar a entidades del estado, hasta aquí todo ok; mi gran inquietud es la siguiente:</i></p> <p><i>La condonación de este pasivo se informó inicialmente por un acta de auditoría, y la empresa debe esperar de 1 a 3 años la resolución, para el cierre 2017 puedo llevar este pasivo a un ingreso no gravado con el soporte de esta acta o lo debo dejar reflejado en contabilidad como una cuenta por pagar hasta que llegue la resolución?</i></p>

Respuesta

(...) El capital semilla²⁰³ del fondo emprender, es un aporte de capital entregado a las empresas, el cual debe ser reembolsable si ocurren algunas causales (incumplimiento de indicadores de gestión, uso de los recursos para una destinación diferente a la pactada, suministro de información inexacta, entre otras), y será no reembolsable siempre y cuando la destinación que se les dé, corresponda a lo establecido en el plan de negocios aprobado por el Consejo Directivo del SENA.

De acuerdo con lo anterior, por tratarse de una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores de la subvención, se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones del rendimiento (Sección 24 de la NIIF para las PYMES párrafo 24.4 (b)).

La sección 24 de las NIIF para las Pymes, que aplica una entidad clasificada en el Grupo 2, establece lo siguiente en relación con este tema:

“Reconocimiento y medición

24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

(a) una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.

(b) una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores

se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento; y

(c) las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

24.5 Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

Información a revelar

24.6 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) la naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;

(b) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados; y

(c) Una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad.”

En conclusión, por tratarse de una condición relacionada con el cumplimiento del plan de negocios, hasta que no se cumplan las condiciones impuestas por la entidad que entrega la subvención, no podrán reconocerse los recursos recibidos como ingresos en el estado de resultados. Por lo tanto, los recursos recibidos serán reconocidos inicialmente como un ingreso diferido, el cual se amortizará contra el estado de resultados en la fecha en que condiciones contractuales hayan sido cumplidas.
(...)

²⁰³ Tomado del Manual de Financiación del Fondo Empreder –SENA-



Subvenciones en una empresa de servicios públicos domiciliarios

Concepto	Pregunta
2018-0919	<p><i>“(…) Asunto: Concepto técnico en cuanto al manejo contable de las subvenciones. La presente con el fin de solicitar a ustedes concepto técnico en cuanto al tratamiento contable derivado de las subvenciones recibidas de terceros, a favor de entidades prestadoras de servicios públicos de capital mixto. (…)</i></p>

Respuesta

(…) El CTCP no es competente para pronunciarse respecto de lo expuesto en la Resolución 414 de 2014, debido que es la Contaduría General de la Nación la entidad competente para la interpretación del Régimen de Contabilidad Pública; en el contexto anterior, la respuesta se realizará asumiendo que la entidad aplica las NIIF para las PYMES de conformidad con el párrafo 2° del artículo 2° de la Resolución 424 de 2014 emitida por parte de la Contaduría General de la nación que menciona lo siguiente:

“Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013²⁰⁴, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegaran la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio (…)”.

La definición de subvención del gobierno y ayuda gubernamental corresponde con lo siguiente²⁰⁵:

Concepto	Definición
Subvención del gobierno	Es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación (párrafo 24.1 de las NIIF para las PYMES).
Ayuda gubernamental	Es la acción diseñada por el gobierno con el propósito de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o un conjunto de entidades que cumplen las condiciones bajo criterios especificados. Son ejemplos los servicios de asistencia técnica o comercial gratuitos, la prestación de garantías y los préstamos a tasas de interés bajas o sin interés (párrafo 24.7 de las NIIF para las PYMES).

Respecto de lo anterior, es importante determinar quién es el beneficiario real de los recursos recibidos por parte de la entidad gubernamental (municipio, departamento o nación) o la empresa de servicios públicos domiciliarios.

Si los recursos recibidos buscan compensar las cuentas adeudadas a la empresa por parte de los habitantes a los que se les presta el servicio (por ejemplo subsidios a los usuarios pertenecientes

a los estratos 1, 2 y 3) entonces lo recibido no es una subvención gubernamental, sino un menor valor de las cuentas por cobrar a los usuarios.

En caso de recibir infraestructura para la prestación del servicio a los usuarios (tanques, redes de acueducto y alcantarillado, entre otras) por parte de una entidad gubernamental, la empresa de servicios público domiciliarios deberá observar si se encuentra dentro del

²⁰⁴ El Decreto 3022 de 2013, fue incorporado en el Decreto 2420 de 2015 en el anexo dos, y trata respecto de la contabilidad para entidades clasificadas en el grupo dos, y que aplican las NIIF para las PYMES.

²⁰⁵ Tomado de las NIIF para las PYMES (incorporado en el anexo dos del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones)



alcanze de la sección 34 (actividades de concesión) y cumplen con la definición de acuerdos de concesión, para prestar un servicio considerado como “*público*”, en dicha situación, la empresa no debe reconocer la infraestructura recibida como elementos de propiedad, planta y equipo, debido que el acuerdo contractual no otorga el derecho a usarlas, pero si a acceder a ellas para proporcionar el servicio público en nombre de la entidad de gobierno, de acuerdo con los términos especificados en el contrato o en la legislación.

Por tratarse de una empresa de servicios públicos reglamentada por la Ley 142 de 1994 y

mantener un esquema tarifario para la obtención de ingresos de actividades ordinarias, se debe observar que los activos entregados por las entidades gubernamentales, o los servicios no prestados por la entidad, no podrán incluirse en su esquema tarifario lo que restringe la obtención de beneficios económicos futuros a la empresa de servicios públicos domiciliarios por acceder a dicha infraestructura. (...)

Respecto de las subvenciones del gobierno, el anexo dos del Decreto 2420 de 2015, expresan lo siguiente respecto del reconocimiento y medición de subvenciones del gobierno (sección 24 de la NIIF para las PYMES):

Reconocimiento y medición	Criterio establecido en la NIF ²⁰⁶
Subvenciones que no imponen condiciones de rendimiento futuro de manera específica	Se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.
Subvenciones que imponen condiciones de rendimiento futuro de manera específica	Se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
Subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.	Se reconocerán como pasivo.
Medición de la subvención recibida	Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.
Ayuda gubernamental	No se reconoce, pero debe revelarse.

De conformidad con lo anterior, si un recurso recibido por una empresa de servicios públicos domiciliarios cumple la definición de subvención gubernamental, se reconocerá en el resultado del

periodo o como un pasivo (depende de las condiciones de rendimiento futuro impuestas a la entidad) y no en el otro resultado integral o como un componente separado del patrimonio.

²⁰⁶ Norma de Información Financiera



Tasa de cambio para conversión de cuentas del patrimonio

Concepto	Pregunta
2018-0004	<p><i>Revisando la normatividad internacional vigente, para conversión de estados financieros de negocios en el extranjero y para realizar la respectiva consolidación basada en la NIIF 10, primero contextualizaré la inquietud respecto a las tasas de cambio que se debe utilizar en las partidas del patrimonio:</i></p> <p><i>Según la Norma Internacional de Contabilidad 21 – Efectos de las variaciones en las tasas cambio de la moneda extranjera en los párrafos 38 al 43, se establecen los parámetros para realizar la conversión de estados financieros a moneda de presentación (...)</i></p> <p><i>De acuerdo con lo anterior, la norma no es clara para la aplicación de una determinada tasa de cambio en las partidas del Patrimonio, por lo tanto se ha prestado para interpretaciones de la norma y en consulta con diferentes entes contables, revisores fiscales y auditores, lo general es realizar la conversión de las partidas del patrimonio así:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>· Capital: Tasas Históricas (fecha de la transacción)</i> <i>· Utilidad el ejercicio: Tasa promedio utilizada en el estado de resultado integral (ERI) del ejercicio.</i> <i>· Utilidades acumuladas: Tasas promedio a las que fueron convertidos los estados de resultado integral que generaron esas utilidades. Si son de diferentes periodos serán diferentes tasas promedio, una por periodo.</i> <i>· Otras partidas – como ejemplo puntualizaré sobre las Reservas: como estas reservas se realizan de las utilidades generadas en el ERI, se convertirán a la tasa promedio que se utilizó para la conversión del ERI. En otros casos lo realizan con la tasa de cambio del día que se realizó la apropiación de reservas (fecha del acta)</i> <p><i>Con todo esto, quiero que por favor me aclaren que tasas se deben tomar para la conversión a moneda de presentación las diferentes partidas del patrimonio y que estén acordes a lo establecido en las normas internacionales de información financiera o si lo que se está realizando de manera general es correcto. (...)</i></p>

Respuesta

Las directrices para la utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional están contenidas en la NIC 21 o en la Sección 30 de la NIIF para Pymes, las cuales forman parte del anexo técnico que aplica para las empresas del Grupo 1 o 2. El siguiente cuadro resumen los requerimientos principales

Grupo 1	Grupo 2
<p>Economía no Hiperinflacionaria</p> <p>39 Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:</p>	<p>Economía no Hiperinflacionaria</p> <p>30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:</p>



Grupo 1	Grupo 2
<p>a) los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;</p> <p>b) los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y</p> <p>c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.</p>	<p>a) los activos y pasivos de cada estado de situación financiera presentado (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha de ese estado de situación financiera;</p> <p>b) los ingresos y gastos para cada estado del resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción; y</p> <p>c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral y presentarán como un componente de patrimonio.</p> <p>No se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo.</p>
<p>Economía Hiperinflacionaria</p> <p>42 Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:</p> <p>a) todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha de cierre del estado de situación financiera más reciente, excepto cuando</p> <p>b) los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros del periodo precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).</p>	<p>Economía Hiperinflacionaria</p> <p>30.21 Una entidad, cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los procedimientos que se especifican en la Sección 31 Hiperinflación.</p>

Para determinar la tasa a la cual se convierten las partidas del patrimonio será necesario que una entidad mantenga control sobre el patrimonio existente en la fecha de adquisición y las fechas de los cambios patrimoniales subsiguientes, que se entiende están resumidos en el estado de resultado integral (estado de resultados y el otro resultado integral) de cada uno de los periodos posteriores a la adquisición.

En otras palabras, las partidas del patrimonio deben convertirse a las tasas vigentes en las cuales la partida patrimonial fue originada u aportada (esto es la tasa histórica vigente en la fecha de la transacción o el evento o suceso que cambia los recursos).

Es importante anotar, que la tasa utilizada para

convertir las partidas del patrimonio en una economía no hiperinflacionaria no podría ser la tasa de cierre, por cuanto si este fuera el caso el patrimonio (activo neto) existente al inicio del periodo no sería objeto de ningún ajuste, y el ajuste resultante correspondería únicamente al generado por ajustar el resultado integral del periodo por el diferencial de tasas de cambio promedio y las tasas de cierre.

En términos generales el ajuste de conversión del periodo es la suma del valor generado por ajustar el activo neto al inicio del periodo, por el diferencial de las tasas de cambio iniciales y de cierre, y el ajuste del resultado integral del periodo, por el diferencial entre las tasas promedio y las tasas de cierre (...)



Tasa de cambio – utilización

Concepto	Pregunta
2018-0391	<p>1. La NIC 21, en el párrafo 21 menciona que el reconocimiento inicial se hará utilizando, el tipo de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera, esto quiere decir que la compañía puede medir las transacciones en moneda extranjera en el momento de su reconocimiento inicial, ¿utilizando cualquier tasa del mercado cambiario?</p> <p>2. ¿Debería quedar estipulado en la política contable de la compañía, el tipo de cambio utilizado, tanto en el reconocimiento inicial, así como también para la medición posterior de las transacciones en moneda extranjera?</p> <p>3. Se consideraría un cambio en la política contable y se debería hacer una aplicación retroactiva, en el evento en que la compañía para los estados financieros de 2015-2016-2017 haya utilizado en el reconocimiento inicial y en la medición posterior un tipo de cambio (Tasa financiera o cualquier otra tasa del mercado cambiario) y decida cambiar el tipo de cambio (Tasa Representativa del mercado), tanto para el reconocimiento inicial, así como para la medición posterior de los estados financieros posteriores?"</p>

Respuesta

(...) En primer lugar, le recomendamos revisar las directrices contenidas en la NIC 21 y en la Sección 30 de la NIIF para las Pymes, que aplican para entidades clasificadas en el Grupo 1 y Grupo 2 respectivamente, donde podrá encontrar las referencias para la medición inicial y posterior de transacciones en Moneda Extranjera, así como para la conversión de estados financieros cuando se utiliza una moneda distinta de la moneda funcional.

La NIC 21, en el párrafo 21 menciona que el reconocimiento inicial se hará utilizando, el tipo de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera, esto quiere decir que la compañía puede medir las transacciones en moneda extranjera en el momento de su reconocimiento inicial, ¿utilizando cualquier tasa del mercado cambiario?

La tasa de cambio de contado, tal como se ha establecido en el glosario y en las definiciones contenidas en la NIC 21 es la tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata.

Por lo tanto, la tasa utilizada para el reconocimiento inicial es la tasa de cambio de contado y no cualquier tasa de mercado. En el evento en que en la fecha inicial de reconocimiento se utilizara una tasa más alta o más baja que la tasa de contado o de mercado, se generaría un error en la medición inicial que

distorsionaría el importe de los ingresos o gastos reconocidos en los períodos futuros.

Normalmente la tasa de contado es aquella que satisface lo siguiente:

- “Transacciones realizadas a través de cuentas en moneda extranjera (cuentas en compensación), en este caso la tasa de contado corresponderá con la TRM del día de la transacción, o podría utilizar un promedio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo” (ver párrafo 22 de NIC 21).
- Transacciones realizadas adquiriendo divisas del mercado cambiario local y girando los recursos adquiridos a través de los canales establecidos legalmente en el país, en este caso la tasa de contado corresponderá a la tasa de adquisición de las divisas.
- Transacciones realizadas mediante pagos anticipados, o mediante varios pagos en los cuales se han utilizado diferentes tasas de contado, en esos casos debe observarse las indicaciones de la CINIIF 22, transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas.

En el glosario también se incorporan definiciones sobre el precio de la entrada y el precio de la transacción que deberán ser consideradas para el reconocimiento inicial de las transacciones en moneda extranjera.



¿Debería quedar estipulado en la política contable de la compañía, el tipo de cambio utilizado, tanto en el reconocimiento inicial, así como también para la medición posterior de las transacciones en moneda extranjera?

Dado que existe norma específica para el reconocimiento inicial y posterior de las transacciones en moneda extranjera, al establecer las políticas contables en una entidad del Grupo 1 se deberá considerar lo establecido en los párrafos 7 y siguientes de la NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores.

La tasa utilizada dependerá de la tasa de contado que se encuentre vigente en la fecha de las transacciones. Al respecto, los párrafos 21 y 23 de la NIC 21, establecen lo siguiente:

“Reconocimiento inicial”

21 Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.”

“Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

23 Al final de cada periodo sobre el que se informa:

- a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;*
- b) las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y*
- c) las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se mide este valor razonable.”*

¿Se consideraría un cambio en la política contable y se debería hacer una aplicación retroactiva, en el evento en que la compañía para los estados financieros de 2015-2016-2017 haya utilizado en el reconocimiento inicial y en la medición posterior un tipo de cambio (Tasa financiera o cualquier otra tasa del mercado cambiario) y decida cambiar el tipo de cambio (Tasa Representativa del mercado), tanto para el reconocimiento inicial, así como para la medición posterior de los estados financieros posteriores?

Respecto a este tema, y en línea con la respuesta del punto anterior, debe entenderse que el uso de una tasa de cambio diferente a la permitida en el marco técnico aplicado por la entidad, conllevaría a una desviación en la aplicación de las normas, por lo que se entendería que se ha generado un error en la información financiera, si el error se considera material, deberá corregirse dando aplicación a las disposiciones establecidas por la NIC 8, en los párrafos 41 a 48 – Errores.

En conclusión, el tratamiento contable de acuerdo con lo establecido en el párrafo 21 y 22 de la NIC 21 - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, indica que (...)

“Toda transacción en moneda extranjera se registrará en el momento de su reconocimiento inicial en la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera”.

Al igual, se considera como fecha de una transacción la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo. (...)



Tratamiento de canteras o minas de carbón

Concepto	Pregunta
2018-0266	<p><i>“(...) en algún pronunciamiento del CTCP, hablan de cómo se manejaría el tema de las canteras o minas de carbón, de las personas naturales.</i></p> <p><i>lo que pasa es que la agencia nacional de minas, para poder reconocerles las licencias piden que dichas minas estén reflejadas en los EF y se requiere darles un valor razonable para asignarlas”</i></p>

Respuesta

(...) Las directrices para la contabilización de cantera o minas de carbón son las establecidas en las normas que se refieren a la explotación y evaluación de recursos naturales.

Por ejemplo: a) Las entidades obligadas a llevar contabilidad (personas naturales o jurídicas) clasificadas en el Grupo 1, la NIIF 6 suministra directrices sobre el tema. Tratándose de una empresa clasificada en el Grupo 2, se debe revisar lo establecido en la sección 34 de la NIIF para Pymes.

Ahora bien, si el marco técnico de la persona natural corresponde al establecido para entidades clasificadas en el Grupo 3, esta entidad podrá considerar lo establecido en el párrafo 2.2., del marco técnico contenido en el Decreto 2706 de 2012 (anexo 3 del Decreto 2420 de 2015) que establece lo siguiente:

“2.2 El estado de resultados y el estado de situación financiera de las microempresas pueden enmarcarse en un sistema simplificado de contabilidad, basado en contabilidad de causación. La base principal de

medición que debe ser utilizada por las microempresas es el costo histórico. Las situaciones en las cuales se utilice una base de medición distinta están indicadas en este documento. No obstante, lo anterior, las microempresas podrán utilizar, de acuerdo con las circunstancias, bases de medición que estén incluidas en las NIIF o en la NIIF para PYMES. Si éste es el caso, la microempresa deberá cumplir todos los requerimientos que implique la nueva base utilizada.”

En conclusión, si la agencia nacional de minas requiere los estados financieros de una entidad, como requisito para expedir una licencia, al elaborar dichos estados financieros se tendrán en cuenta los marcos de información financiera expedidos en Colombia (Grupo 1, Grupo 2 o Grupo 3), en los cuales se incorporan los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación, que deben ser aplicados al elaborar estados financieros de propósito general, los cuales son aquellos que se dirigen a usuarios indeterminados que no tienen acceso a la información de la entidad. (...)



Tratamiento bienes entregados en garantía

Concepto	Pregunta
2018-0267	<i>(...) Una compañía que tenía en sus activos inicialmente un bien, pero que posteriormente al solicitar un crédito con una entidad financiera, esta última solicitó que, se entregara el bien a una fiduciaria como garantía para respaldar este crédito y fuera establecida como beneficiaria de la fiducia. Sin embargo, no tengo claro cuáles son las cuentas que debe utilizar la empresa para registrar la entrega de este bien en fideicomiso, así como las comisiones generadas a favor de la fiduciaria.</i>

Respuesta

Respecto de los bienes entregados en fiducia en garantía

Para analizar los bienes entregados a través de fiducia como garantía a una entidad financiera, procederemos a revisar las siguientes definiciones:

Definición de fiducia mercantil

El Artículo 1226 del Código de Comercio, define la figura de la fiducia mercantil como:

“un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente transfiere uno o más bienes a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario”.

Definición de patrimonio autónomo

El concepto 2013010362-001 del 18 de marzo de 2013 emitida por la Superintendencia Financiera de Colombia menciona lo siguiente:

*“Por definición expresa de la citada norma el negocio fiduciario en comento supone una transferencia de bienes por parte de un constituyente para que con ellos se cumpla una finalidad. **Ese conjunto de bienes transferidos a una fiduciaria es lo que conforma o se denomina patrimonio autónomo.** Dichos bienes salen real y jurídicamente del patrimonio del fideicomitente (titular del dominio) y están afectos al cumplimiento de las finalidades señaladas en el acto constitutivo. (Artículos 1226 a 1244 del C. Co)”.*

Naturaleza Jurídica del Patrimonio Autónomo

El inciso primero del Artículo 2.5.2.1.1 del Decreto 2555 de 2010, preceptúa lo siguiente:

“Derechos y deberes del fiduciario. Los patrimonios autónomos conformados en desarrollo del contrato de fiducia mercantil, aun cuando no son personas jurídicas, se constituyen en receptores de los derechos y obligaciones legales y convencionalmente derivados

de los actos y contratos celebrados y ejecutados por el fiduciario en cumplimiento del contrato de fiducia”.

De la norma transcrita resulta claro que los patrimonios autónomos no son personas jurídicas como tampoco naturales, estos corresponden con negocios fiduciarios conformados por bienes para cumplir un fin.

El Patrimonio autónomo relacionado con actividades empresariales, se configura como un vehículo para la administración de los bienes fideicomitados, en el marco de un negocio fiduciario mercantil, para garantizar las obligaciones contraídas en desarrollo de la finalidad de la fiducia.

Lo expuesto hasta ahora y teniendo en cuenta las características del negocio fiduciario mercantil en el marco del cual se constituye el patrimonio autónomo, dan cuenta que este último es un vehículo a través del cual el(los) fideicomitente(s) entrega(n) recursos para su administración en función del desarrollo de una actividad, como puede ser la construcción de un activo, la entrega en garantía a terceros, la administración de recursos financieros, la realización de actividades inmobiliarias, entre otras, sin embargo, en esencia la operación es desarrollada a través del patrimonio autónomo por parte de unos fideicomitentes o beneficiarios (según se especifique contractualmente) y estos asumen los riesgos asociados a la actividad desarrollada.

Ahora, teniendo en cuenta que la Circular Básica Jurídica (CE 029 de 2014) clasifica los negocios fiduciarios en fiducia de inversión, fiducia inmobiliaria, fiducia de administración, fiducia en garantía y fiducia con recursos del sistema de seguridad social y otros relacionados, para efectos de la consulta solamente se tendrán en cuenta las fiducias en garantía.



Un mayor detalle sobre el tema de la fiducia puede encontrarse en la parte II, Título II, Capítulo 1 Disposiciones aplicables a los negocios fiduciarios, de la circular básica jurídica, emitida por la Superintendencia financiera de Colombia, la cual puede obtener en el sitio web: <https://www.superfinanciera.gov.co/publicacion/circular-basica-juridica-c-e-029-14-10083443>.

Análisis del tratamiento bajo NIIF en los contratos de fiducia en garantía

Una fiducia (fideicomiso) en garantía es un

“negocio en virtud del cual una persona transfiere de manera irrevocable la propiedad de uno o varios bienes a título de fiducia mercantil, o los entrega en encargo fiduciario irrevocable a una entidad fiduciaria, para garantizar con ellos y/o con su producto, el cumplimiento de ciertas obligaciones a su cargo y a favor de terceros, designando como beneficiario al acreedor de éstas, quien puede solicitar a la entidad fiduciaria la realización o venta de los bienes fideicomitados para que con su producto se pague el valor de la obligación o el saldo insoluto de ella, de acuerdo con las instrucciones previstas en el contrato”.

Teniendo en cuenta lo anterior, en un contrato de fiducia en garantía, la entidad transfiere la propiedad legal del activo al patrimonio autónomo, en el cual existe un beneficiario (entidad financiera o prestamista) el cual tendría derecho sobre los activos únicamente cuando exista incumplimiento de los pagos contractualmente pactados.

Si la entidad transfiere el activo al patrimonio autónomo en calidad de fiducia en garantía, debe revisarse si se han cumplido los criterios para dar de baja el activo, para lo anterior debe observarse los criterios establecidos en la NIIF correspondientes o en la sección aplicable de acuerdo con las NIIF para la PYMES, los cuales normalmente ocurren cuando se ha realizado su disposición o cuando no se esperen obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición; la fecha de la transacción se establecerá aplicando los criterios establecidos para el reconocimiento de un ingreso de actividades ordinarias, aunque se presenta en el estado de resultados como una ganancia por venta de activos no corrientes.

Por lo tanto, lo más probable en la transacción referida en su consulta, es que no se cumplan los requerimientos de baja en cuenta, ni el traspaso del control ni los riesgos o beneficios asociados con la propiedad del activo, y por lo tanto, la entidad seguirá presentando el activo en sus estados financieros como un elemento de

propiedad, planta y equipo, por el mismo importe por el que lo presentaba antes de la entrega del bien como fiducia en garantía.

También deberán efectuarse las revelaciones necesarias para indicar que la titularidad legal de tales elementos ha sido transferida a un vehículo separado que sirve como instrumento para otorgar garantías sobre préstamos concedidos a la entidad.

Por ejemplo, si la entidad entrega un terreno o una edificación, calificadas como elementos de propiedad, planta y equipo, por un importe en libros neto por \$650 millones como fiducia en garantía estableciendo como beneficiario a una entidad financiera en calidad de respaldo de un préstamo bancario entregado a la entidad y recibe a cambio derechos fiduciarios por valor de \$900 millones, la entidad deberá seguir presentando el terreno y la edificación como un elemento de propiedad, planta y equipo por un importe en libros neto de \$650 millones, y seguirá reconociendo el gasto por depreciación, si este es pertinente, durante su vida útil (nótese que el importe de los derechos fiduciarios recibidos, quedan reconocidos como parte del elemento que se conserva y no se requiere hacer un reconocimiento separado de tales derechos, tampoco es viable reconocer cambios en el patrimonio -utilidades en venta de activos no corrientes- dado que esto solo procede cuando se cumplen los requerimientos de baja en cuenta).

Si la entidad a futuro incumple con los pagos, y la entidad fiduciaria entra a rematar los bienes entregados en garantía, y esta situación deriva en que se cumplan los requisitos de baja en cuenta, sería necesario reconocer la transacción mediante los cuales los bienes sirven de fuente de pago de la deuda vencida.

Las diferencias que se originen entre el valor por el que se transfieren los activos y el monto de la deuda, si se cumplen los requisitos de baja, serían reconocidas en los estados financieros como resultado del periodo.

Análisis del tratamiento bajo NIIF de las comisiones cobradas por una fiducia en los contratos de fiducia en garantía.

Las comisiones y demás costos pagados a la fiduciaria se tratarían de la siguiente manera:

- Si las comisiones, avalúos, gastos notariales y gastos de registro provenientes del traspaso de la propiedad al patrimonio



autónomo, para servir como garantía para obtener financiación con una entidad financiera u otro prestamista, cumplen la definición de costos de transacción establecidas en la sección 11 de la NIIF para las PYMES (Grupo 2) o la NIIF 9 (Grupo 1), entonces deberán reconocerse como un menor valor del pasivo financiero medido al costo amortizado (ver párrafos 11.13 de la

NIIF para las PYMES (Grupo 2) o párrafo 5.1.1 de la NIIF 9 (Grupo 1)).

- Las comisiones, y pagos originados por mantener la garantía vigente, y que no correspondan con la definición de pagos incrementales, se deberán reconocer como un gasto del periodo. (...)



Tratamiento del IVA en bienes de Capital

Concepto	Pregunta
2018-0202	<p><i>El CTCP ha emitido sendos conceptos, en donde interpreta que el IVA que se paga en la adquisición o importación de bienes, es un impuesto no recuperable, y que por lo tanto debe de formar parte del costo de tales bienes.</i></p> <p><i>Cuando la norma menciona el impuesto no recuperable, entiendo, que es un impuesto que no se va a recuperar bajo ninguna vía, pero cuando se trata del IVA pagado para comprar esos bienes en Colombia, considero que los puedo recuperar, ya sea vía deducción (Artículo 115-2 del Estatuto Tributario, modificado por el Artículo 67 de la Ley 1819 de 2016) o vía Gasto deducible (Depreciación), casos en los cuales estaríamos frente a una situación de un impuesto recuperable.</i></p> <p><i>Lo anterior significaría que el que compra esos bienes, o podría tomarlos como un mayor valor del bien (Si lo desea) o no tomarlo como mayor valor, sino recuperarlo, vía Impuesto de Renta, como una Deducción.</i></p> <p><i>Si la norma tributaria del país me permite recuperar un IVA en impuesto de renta, lo que finalmente hace es, abrir la posibilidad de tratarlo contable y tributariamente como un gasto deducible. Pero si finalmente decido contablemente capitalizarlo en el activo, efectivamente debo actuar tal y como establece en sus conceptos del CTCP, teniendo en cuenta el control a través del impuesto diferido.</i></p> <p><i>En mi concepto, considerar el IVA como un impuesto no recuperable y tratarlo como mayor valor del costo, desconoce por completo el tratamiento tributario que se le puede dar al mismo; considerando que en este caso la recuperación del IVA, no se hará, con impuestos de la misma clase (IVA), sino de diferente clase (Renta). (...)</i></p>

Respuesta

(...) Para revisar la postura relacionada con el tratamiento contable del impuesto sobre las ventas en la adquisición de activos fijos que puede ser tratada fiscalmente como una deducción para efectos del impuesto de renta y complementarios, se transcribirán los Artículos establecidos en el Estatuto Tributario:

El Artículo 115-2 del estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016 establece lo siguiente:

“Artículo 115-2. Deducción especial del impuesto sobre las ventas. A partir del año gravable 2017 los contribuyentes tendrán derecho a deducir para el cálculo de su base gravable del impuesto sobre la renta el valor pagado por concepto del Impuesto sobre las Ventas por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general.

Esta deducción se solicitará en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable en que se importe o adquiera el bien de capital.

Parágrafo 1. En ningún caso el beneficio previsto en este Artículo puede ser utilizado en forma concurrente

con el establecido en el Artículo 258-2 del Estatuto Tributario...” (Negrilla fuera del texto)

El Artículo 258-2 del estatuto Tributario, establece lo siguiente:

“Artículo 258-2.- Descuento por impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición e importación de maquinaria pesada para industrias básicas. El impuesto sobre las ventas que se cause en la adquisición o en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, deberá liquidarse y pagarse de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 429 del Estatuto Tributario.

Cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$500.000.00), el pago del impuesto sobre las ventas podrá realizarse de la siguiente manera: 40% con la declaración de importación y el saldo en dos (2) cuotas iguales dentro de los dos años siguientes. Para el pago de dicho saldo, el importador deberá suscribir acuerdo de pago ante la Administración de Impuestos y Aduanas respectiva, en la forma y dentro de los plazos que establezca el Gobierno nacional.

El valor del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición o importación, podrá descontarse



del impuesto sobre la renta a su cargo, correspondiente al período gravable en el cual se haya efectuado el pago y en los períodos siguientes.

Son industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno.

Sin perjuicio de lo contemplado en los numerales anteriores para el caso de las importaciones temporales de largo plazo el impuesto sobre las ventas susceptible de ser solicitado como descuento, es aquel efectivamente pagado por el contribuyente al momento de la nacionalización o cambio de la modalidad de importación en el periodo o año gravable correspondiente.

Parágrafo 1. En el caso en que los bienes que originaron el descuento establecido en el presente Artículo se enajenen antes de haber transcurrido el respectivo tiempo de vida útil señalado en las normas vigentes, desde la fecha de adquisición o nacionalización, el contribuyente deberá adicionar al impuesto neto de renta correspondiente al año gravable de enajenación, la parte del valor del impuesto sobre las ventas que hubiere descontado, proporcional a los años o fracción de año que resten del respectivo tiempo de vida útil probable. En este caso, la fracción de año se tomará como año completo". (Negrilla fuera del texto)

Desde el punto de vista contable, cuando se tome el descuento por impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición e importación de maquinaria pesada para industrias básicas (Artículo 258-2 E.T.), este IVA se considerará un impuesto recuperable, por ende, no hará parte del costo de la PPYE.

“Parágrafo 1°. En el caso en que los bienes que originaron el descuento establecido en el presente

Artículo se enajenen antes de haber transcurrido el respectivo tiempo de vida útil señalado en las normas vigentes, desde la fecha de adquisición o nacionalización, el contribuyente deberá adicionar al impuesto neto de renta correspondiente al año gravable de enajenación, la parte del valor del impuesto sobre las ventas que hubiere descontado, proporcional a los años o fracción de año que resten del respectivo tiempo de vida útil probable. En este caso, la fracción de año se tomará como año completo”. (Negrilla fuera del texto)

Una vez determinados los Artículos del Estatuto Tributario a que hacen mención los conceptos, se hace necesario establecer el registro contable del Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo, que presentan tratamientos tributarios específicos, tales como:

- El IVA pagado en la adquisición de elemento de Propiedad, planta y equipo puede ser tomado como gasto deducible para efectos fiscales al momento de la compra (Artículo 115-2 del ET); o
- El IVA pagado en la adquisición de un elemento de Propiedad, planta y equipo puede ser tomado como descuento tributario para efectos fiscales al momento del pago (Artículo 258-2 ET), y encontrarse sujeto a condiciones de devolución del beneficio de forma proporcional si dichos elementos de Propiedad, planta y equipo son vendidos antes de terminar su vida útil fiscal.

Respecto del tratamiento del IVA en la adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo, los marcos de información financiera refieren lo siguiente:

Norma de Información Financiera	Tratamiento del IVA
Propiedad, planta y equipo, párrafo 17.10 de la NIIF para las PYMES.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (a)... los aranceles de importación y los impuestos no recuperables,
Propiedad, planta y equipo, NIC 16 párrafo 16.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a)... los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición...
Capitulo X, NIF para microempresas	9.7. El costo de los terrenos, instalaciones o equipos comprende su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y los impuestos indirectos no reembolsables y cualquier costo directamente atribuible al acondicionamiento del activo para el uso previsto.

Teniendo en cuenta los enunciados anteriores,

se debe dirimir respecto de si el IVA es un



impuesto recuperable o si es un impuesto no recuperable, dependiendo de los casos que la norma tributaria menciona un tratamiento específico.

Para este Consejo, un impuesto recuperable puede entenderse como aquel impuesto que una vez pagado o causado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo, puede ser utilizado en su totalidad para reducir un valor

a pagar relacionado con el mismo impuesto o con otro, según lo permita la normativa fiscal del país.

De acuerdo con lo anterior, en las siguientes situaciones se analizará si se trata de un impuesto recuperable o no, el IVA pagado en la adquisición de un elemento de Propiedad, planta y equipo (PPYE) y se determinará su tratamiento contable de conformidad con los marcos normativos de información financiera:

Situación tributaria permitida por la legislación fiscal	Tratamiento contable	Comentarios
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA no puede tomarse como deducción fiscal en el impuesto de renta nacional, ni como IVA descontable, ni como descuento tributario.	El IVA pagado debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.	Al no poderse recuperar la totalidad del IVA, vía impuesto descontable sobre las ventas o vía descuento tributario en el impuesto de renta, el valor pagado por IVA se considera que no es recuperable.
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como deducción fiscal en el impuesto de renta nacional.	El IVA pagado debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.	Se considera que tomar el IVA como deducción al momento de realizar el impuesto de renta, no se considera una recuperación del mismo, debido que el contribuyente puede hacerlo de forma anticipada (tomando el IVA como deducción) o a través del tiempo (como base de depreciación fiscal durante su vida útil).
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como IVA descontable.	El IVA pagado no debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE. En su lugar debe reconocerse como un menor valor del impuesto sobre las ventas por pagar.	Se considera que el IVA ha sido recuperado a través de la declaración del impuesto sobre las ventas.
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como descuento tributario respecto del impuesto de renta nacional.	El IVA pagado no debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE. En su lugar debe reconocerse como activo por impuesto corriente o un menor valor del pasivo por impuesto corriente.	Se considera que el IVA ha sido recuperado a través de la opción de restar el impuesto de renta por pagar en su totalidad, de tal manera que el contribuyente tiene un saldo fiscal a su favor que será usando en su declaración de renta del periodo.
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como descuento tributario en un determinado porcentaje (por ejemplo 25%) respecto del impuesto de renta nacional.	El IVA pagado debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.	Se considera que tomar el IVA como descuento tributario en un porcentaje inferior al 100%, al momento de realizar el impuesto de renta, no se considera una recuperación del mismo, por lo que la parte sobre la que no procede el descuento tributario será tratada como mayor valor de la PPYE.

Ahora bien, respecto de la unificación de los criterios de reconocimiento tanto en materia tributaria, como en materia contable, es importante recordar que la Ley 1314 de 2009

estableció en su Artículo cuarto la independencia entre las normas tributarias frente a las normas de contabilidad y de información financiera.



Por lo tanto, tratar el reconocimiento de hechos económicos de forma similar a como lo sugieren las normas fiscales, puede generar menores costos en la preparación de los informes financieros de propósito general, pero ello puede afectar la pertinencia y representación fiel de la información útil, con efecto en las decisiones que toman los usuarios sobre la provisión de recursos a la entidad.

No obstante, lo anterior, es preciso considerar los requerimientos que sobre materialidad están contenidos en los marcos técnicos; por ejemplo, en la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, que aplica a entidades del Grupo 1, se establece que no será necesario aplicar las políticas contables contenidas en las NIIF cuando el efecto de su aplicación sea inmaterial (carezca de importancia relativa).

Esto complementa lo establecido en la NIC 1, en el sentido de que no es necesario revelar la información exigida por las NIIF si dicha información es inmaterial. (Ver también el párrafo 2.6 de la NIIF para las Pymes, que aplica para entidades del Grupo 2).

Para una mejor comprensión del concepto de materialidad y su aplicación en los estados financieros de propósito general le recomendamos revisar el documento de práctica de materialidad emitido recientemente por el IASB, que aun cuando no forma parte de los documentos emitidos en Colombia es un instrumento útil en la evaluación de si una partida es material o inmaterial.

Para una mayor comprensión de las diferencias entre las bases contables y fiscales, y los efectos de su contabilización, en los estados financieros:

Ejemplo 1- adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo con importancia relativa (materialidad)

Una entidad con la siguiente información financiera, ha adquirido un elemento de propiedad planta y equipo bajo las siguientes condiciones:

	Año 2x8	Año 2x7
Activos	123.456.000	120.456.000
Pasivos	23.695.900	22.345.900
Patrimonio	99.760.100	98.110.100
Resultado del ejercicio	1.650.000	1.540.000

Si en junio de 20x8 la entidad adquirió un elemento de propiedad, planta y equipo con vida útil de 10 años, sin valor residual, por un valor de \$2.000.000 más IVA del 19% por \$380.000, la legislación fiscal permite tomar como deducible del impuesto sobre la renta el valor del IVA en un mismo periodo fiscal, sin embargo, este no podría formar parte de la base de depreciación fiscal en periodos futuros.

Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario establecer dos escenarios, el escenario uno en el cual el responsable de la preparación de los informes financieros de propósito general decide reconocer el IVA como mayor valor del elemento de Propiedad, planta y equipo, pero fiscalmente tomarlo como deducible para efectos del impuesto sobre la renta, y el escenario dos, donde el responsable de los informes financieros decide reconocer el IVA como un gasto del periodo, y fiscalmente tomarlo como deducible para efectos del impuesto sobre la renta (situación no recomendada por parte del CTCP).

En el escenario uno, en el cual el responsable de los informes financieros decide reconocer el IVA como mayor valor del elemento de Propiedad, planta y equipo, pero fiscalmente tomarlo como deducible para efectos del impuesto sobre la renta, sucedería lo siguiente:

Reconocimiento inicial del activo en la contabilidad:

	Débito	Crédito
Propiedad, planta y equipo (incluye IVA del 19%)	2.380.000	
Cuentas por pagar o efectivo y equivalentes		2.380.000

El registro contable de la depreciación del periodo sería el siguiente:

	Débito	Crédito
PPYE -depreciación acumulada (2.380.000/10 años)		238.000
Gasto por depreciación	238.000	

También se generaría una diferencia temporaria, y un impuesto diferido de la siguiente manera:



Importe en libros contable de PPYE	2.142.000	(2.380.000 – 238.000 por depreciación)
Importe en libros fiscal de PPYE	1.800.000	(2.000.000 – 200.000 por depreciación)
Diferencia temporaria	342.000	(2.142.000 – 1.800.000)
Clasificación de la diferencia temporaria	Imponible	
Tarifa aplicable	33%	(Asumiendo una tarifa del 33%)
Pasivo por impuesto diferido	112.860	(342.000 x 33%)

Su registro contable sería el siguiente:

	Débito	Crédito
Pasivo por impuesto diferido		112.860
Gasto- variación impuesto diferido	112.860	

En el escenario dos, donde el responsable de los informes financieros decide reconocer el IVA como un gasto del periodo, y fiscalmente tomarlo como deducible para efectos del impuesto sobre la renta (situación no recomendada por parte del CTCP), sucedería lo siguiente:

Reconocimiento inicial del activo en la contabilidad:

	Débito	Crédito
Propiedad, planta y equipo	2.000.000	
Gasto por impuesto a las ventas	380.000	
Cuentas por pagar o efectivo y equivalentes		2.380.000

El registro contable de la depreciación del periodo sería el siguiente:

	Débito	Crédito
PPYE -depreciación acumulada		200.000
Gasto por depreciación	200.000	

La situación anterior no generaría diferencia temporaria, debido que las dos partidas presentan la misma base fiscal y el mismo

importe en libros (asumiendo que las vidas útiles son iguales).

Ahora las diferencias entre la aplicación de los escenarios uno y dos corresponden con lo siguiente:

Partida de los estados financieros	Escenario 1	Escenario 2	Variación
Propiedad, planta y equipo	2.142.000	1.800.000	342.000
Gasto por IVA	-	380.000	(380.000)
Gasto por depreciación	238.000	200.000	38.000
Gasto- variación impuesto diferido	112.860	-	112.860
Pasivo por impuesto diferido	112.860	-	112.860

Total variación activo	342.000
Total variación pasivo	112.860
Total variación resultado del periodo	(229.140)

Lo anterior arroja cifras entre los escenarios uno y dos que afectan el resultado de la entidad en un 13,89%, lo cual se considera una cifra material, y confirma la pertinencia de tratar el IVA en la adquisición del elemento de propiedad, planta y equipo como un mayor valor del mismo, generando una diferencia entre el reconocimiento contable y el fiscal.

Ejemplo 2- adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo sin importancia relativa (materialidad)

Una entidad con la siguiente información financiera, ha adquirido un elemento de propiedad planta y equipo bajo las siguientes condiciones:

	Año 2x8	Año 2x7
Activos	123.456.000	120.456.000
Pasivos	23.695.900	22.345.900
Patrimonio	99.760.100	98.110.100
Resultado del ejercicio	1.650.000	1.540.000

Si en junio de 20x8 la entidad adquirió un elemento de propiedad, planta y equipo con vida útil de 10 años, sin valor residual, por un valor de \$20. 000 más IVA del 19% por \$3.800, la legislación fiscal permite tomar como deducible del impuesto sobre la renta el valor del IVA en un



mismo periodo fiscal, sin embargo, este no podrá ser objeto de la base de depreciación fiscal en periodos futuros.

Teniendo en cuenta la anterior información, y observando que el elemento de propiedad, planta y equipo adquirido es inmaterial, el aplicar el escenario uno en el cual el elaborador de información financiera decide reconocer el IVA como mayor valor del elemento de Propiedad, planta y equipo, pero fiscalmente tomarlo como deducible para efectos del impuesto sobre la renta, y el escenario dos, donde el elaborador de información financiera decide reconocer el IVA como un gasto del periodo, y fiscalmente tomarlo como deducible para efectos del impuesto sobre la renta (situación no recomendada por parte del CTCP), resulta en un cifra inmaterial que no afecta las decisiones que puedan tomar los usuario de la información financiera.

En conclusión, si el IVA adquirido en la adquisición de un elemento de propiedad, planta

y equipo, puede tratarse fiscalmente como deducción fiscal, o como descuento tributario parcial, este debe reconocerse contablemente como mayor valor del costo del elemento de PPYE, en este caso la diferencia en el tratamiento fiscal y el contable podría genera una diferencia temporaria que debería medirse conforme a los marcos normativos aplicables. Pero si la diferencia en el tratamiento fiscal y contable resulta en un efecto inmaterial, entonces la entidad podría igualar dichos tratamientos, siempre que no se trate de situaciones intencionadas donde se busque conseguir una determinada presentación de su situación financiera y del resultado de sus operaciones.

Este concepto recoge las posturas establecidas en los conceptos 2018-0050, 2017-0125, 2017-0180, 2017-0609, 2016-0229, 20160-842 (...)



Tratamiento del IVA en Bienes de Capital

Concepto	Pregunta
2018-0679	<p>Señores Consejo técnico de la Contaduría Pública CTCP</p> <p>Ref. Tratamiento contable y fiscal de los IVAS Bienes de capital NIIF plenas y NIIF Pymes</p> <p>De acuerdo la NIC 16 – Grupo 1 y Sección 17 Grupo 2 (...)</p> <p>Teniendo en cuenta lo expresado en el Artículo 67 de la Ley 1819 de 2016 (reforma tributaria) el IVA pagado en la importación o adquisición de bienes de capital (no inventarios): se puede tomar como una deducción tributaria; este valor no puede ser parte del activo fijo, ya que sería objeto de depreciación resultando un doble beneficio sobre un solo valor, aspecto que no es viable desde el punto de vista tributario.</p> <p>En este sentido, desde el punto de vista tributario, el IVA pagado en la importación o adquisición de bienes de capital (no inventarios) se debe llevar directamente como una deducción o gasto fiscal, que quedará incorporado el momento que el contribuyente realice su declaración de renta.</p> <p>De acuerdo a lo anterior:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ¿En NIIF Pymes como sería el manejo contable del IVA en la compra de PP&E? 2. ¿En NIIF Pymes como sería el manejo Tributario IVA en la compra de PP&E de acuerdo al Art. 115-2 al Estatuto Tributario? 3. ¿Cuál sería la diferencia con NIIF Plenas en las anteriores situaciones? 4. ¿Cuál es la diferencia entre NIIF Plenas y NIIF Pymes en lo siguiente? <p>En NIIF plenas se incluye en el costo los impuestos indirectos no recuperables y en NIIF pymes se incluye en el costo los impuestos no recuperables.</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. ¿En NIIF Pymes se podría tener en cuenta como mayor valor de PP&E, el impuesto al consumo, contablemente?

Respuesta

(...) **¿En NIIF Pymes como sería el manejo contable del IVA en la compra de PP&E?**

¿En NIIF Pymes como sería el manejo Tributario IVA en la compra de PP&E de acuerdo al Art. 115- al Estatuto Tributario?

La Respuesta a las anteriores preguntas fue resuelta en el concepto 2018-0202, (...) donde se especificó lo siguiente:

“Para revisar la postura relacionada con el tratamiento contable del impuesto sobre las ventas en la adquisición de activos fijos que puede ser tratada fiscalmente como una deducción para efectos del impuesto de renta y complementarios, se transcribirán los Artículos establecidos en el Estatuto Tributario:

El Artículo 115-2 del estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016 establece lo siguiente:

“Artículo 115-2. Deducción especial del impuesto sobre las ventas. A partir del año gravable 2017 los contribuyentes tendrán derecho **a deducir para el cálculo de su base gravable del impuesto sobre la renta el valor pagado por concepto del Impuesto sobre las Ventas por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general.**

Esta deducción se solicitará en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable en que se importe o adquiera el bien de capital.

Parágrafo 1. *En ningún caso el beneficio previsto en este Artículo puede ser utilizado en forma concurrente con el establecido en el Artículo 258-2 del Estatuto Tributario...” (...)* (Énfasis propio)

Una vez determinados los Artículos del Estatuto Tributario a que hacen mención los conceptos, se hace necesario establecer el registro contable del Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición de elementos de propiedad, planta y



equipo, que presentan tratamientos tributarios específicos, tales como:

- “El IVA pagado en la adquisición de elemento de Propiedad, planta y equipo puede ser tomado como gasto deducible para efectos fiscales al momento de la compra” (Artículo 115-2 del ET); o
- “El IVA pagado en la adquisición de un elemento de Propiedad, planta y equipo puede ser tomado como descuento tributario para efectos fiscales al

momento del pago” (Artículo 258-2 ET), “y encontrarse sujeto a condiciones de devolución del beneficio de forma proporcional si dichos elementos de Propiedad, planta y equipo son vendidos antes de terminar su vida útil fiscal”.

Respecto del tratamiento del IVA en la adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo, los marcos de información financiera refieren lo siguiente:

Norma de Información Financiera	Tratamiento del IVA
Propiedad, planta y equipo, párrafo 17.10 de la NIIF para las PYMES.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (a) los aranceles de importación y los impuestos no recuperables.
Propiedad, planta y equipo, NIC 16 párrafo 16.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a) los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición.
Capítulo X, NIF para microempresas	9.7. El costo de los terrenos, instalaciones o equipos comprende su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y los impuestos indirectos no reembolsables y cualquier costo directamente atribuible al acondicionamiento del activo para el uso previsto.

Teniendo en cuenta los enunciados anteriores, se debe dirimir respecto de si el IVA es un impuesto recuperable o si es un impuesto no recuperable, dependiendo de los casos que la norma tributaria menciona un tratamiento específico.

Para este Consejo, un impuesto recuperable puede entenderse como aquel impuesto que una vez pagado o causado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo, puede

ser utilizado en su totalidad para reducir un valor a pagar relacionado con el mismo impuesto o con otro, según lo permita la normativa fiscal del país.

De acuerdo con lo anterior, en las siguientes situaciones se analizará si se trata de un impuesto recuperable o no, el IVA pagado en la adquisición de un elemento de Propiedad, planta y equipo (PPYE) y se determinará su tratamiento contable de conformidad con los marcos normativos de información financiera:

Situación tributaria permitida por la legislación fiscal	Tratamiento contable	Comentarios
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA no puede tomarse como deducción fiscal en el impuesto de renta nacional, ni como IVA descontable, ni como descuento tributario.	El IVA pagado debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.	Al no poderse recuperar la totalidad del IVA, vía impuesto descontable sobre las ventas o vía descuento tributario en el impuesto de renta, el valor pagado por IVA se considera que no es recuperable.
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como deducción fiscal en el impuesto de renta nacional.	El IVA pagado debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.	Se considera que tomar el IVA como deducción al momento de realizar el impuesto de renta, no se considera una recuperación del mismo, debido que el contribuyente puede hacerlo de forma anticipada (tomando el IVA como deducción) o a través del tiempo (como base de depreciación fiscal durante su vida útil).
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como IVA descontable.	El IVA pagado no debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE. En su	Se considera que el IVA ha sido recuperado a través de la declaración del impuesto sobre las ventas.



Situación tributaria permitida por la legislación fiscal	Tratamiento contable	Comentarios
	<i>lugar debe reconocerse como un menor valor del impuesto sobre las ventas por pagar.</i>	
<i>En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como descuento tributario respecto del impuesto de renta nacional.</i>	<i>El IVA pagado no debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE. En su lugar debe reconocerse como activo por impuesto corriente o un menor valor del pasivo por impuesto corriente.</i>	<i>Se considera que el IVA ha sido recuperado a través de la opción de restar el impuesto de renta por pagar en su totalidad, de tal manera que el contribuyente tiene un saldo fiscal a su favor que será usando en su declaración de renta del periodo.</i>
<i>En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como descuento tributario en un determinado porcentaje (por ejemplo 25%) respecto del impuesto de renta nacional.</i>	<i>El IVA pagado debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.</i>	<i>Se considera que tomar el IVA como descuento tributario en un porcentaje inferior al 100%, al momento de realizar el impuesto de renta, no se considera una recuperación del mismo, por lo que la parte sobre la que no procede el descuento tributario será tratada como mayor valor de la PPYE.</i>

Ahora bien, respecto de la unificación de los criterios de reconocimiento tanto en materia tributaria, como en materia contable, es importante recordar que la Ley 1314 de 2009 estableció en su Artículo cuarto la independencia entre las normas tributarias frente a las normas de contabilidad y de información financiera.

Por lo tanto tratar el reconocimiento de hechos económicos de forma similar a como lo sugieren las normas fiscales, puede generar menores costos en la preparación de los informes financieros de propósito general, pero ello puede afectar la pertinencia y representación fiel de la información útil, con efecto en las decisiones que toman los usuarios sobre la provisión de recursos a la entidad.

No obstante, lo anterior, es preciso considerar los requerimientos que sobre materialidad están contenidos en los marcos técnicos; por ejemplo en la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, que aplica a entidades del Grupo 1, se establece que no será necesario aplicar las políticas contables contenidas en las NIIF cuando el efecto de su aplicación sea inmaterial (carezca de importancia relativa).

Esto complementa lo establecido en la NIC 1, en el sentido de que no es necesario revelar la información exigida por las NIIF si dicha información es inmaterial. (Ver también el párrafo 2.6 de la NIIF para las PYMES, que aplica para entidades del Grupo 2). Para una mejor

comprensión del concepto de materialidad y su aplicación en los estados financieros de propósito general le recomendamos revisar el documento de práctica de materialidad emitido recientemente por el IASB, que aun cuando no forma parte de los documentos emitidos en Colombia es un instrumento útil en la evaluación de si una partida es material o inmaterial.

(...) En conclusión, si el IVA adquirido en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo, puede tratarse fiscalmente como deducción fiscal, o como descuento tributario parcial, este debe reconocerse contablemente como mayor valor del costo del elemento de PPYE, en este caso la diferencia en el tratamiento fiscal y el contable podría genera una diferencia temporaria que debería medirse conforme a los marcos normativos aplicables. Pero si la diferencia en el tratamiento fiscal y contable resulta en un efecto inmaterial, entonces la entidad podría igualar dichos tratamientos, siempre que no se trate de situaciones intencionadas donde se busque conseguir una determinada presentación de su situación financiera y del resultado de sus operaciones.

¿Cuál sería la diferencia con NIIF Plenas en las anteriores situaciones?

¿Cuál es la diferencia entre NIIF Plenas y NIIF PYMES en lo siguiente?

Como se analizó anteriormente, no existe un tratamiento diferencial sustancial entre la



aplicación de las NIIF plenas y las NIIF para las PYMES relacionada con los componentes del costo que deban ser incorporados como mayor valor del elemento de propiedad, planta y equipo.

¿En NIIF plenas se incluye en el costo los impuestos indirectos no recuperables y en

NIIF PYMES se incluye en el costo los impuestos no recuperables?

Las comparaciones entre las normas son las siguientes:

Norma de Información Financiera	Tratamiento del IVA
Propiedad, planta y equipo, párrafo 17.10 de la NIIF para las PYMES.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (a) los aranceles de importación y los impuestos no recuperables.
Propiedad, planta y equipo, NIC 16 párrafo 16.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a) los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición
Capítulo X, NIF para microempresas	9.7. El costo de los terrenos, instalaciones o equipos comprende su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y los impuestos indirectos no reembolsables y cualquier costo directamente atribuible al acondicionamiento del activo para el uso previsto.

Las diferencias entre las normas anteriormente descritas, se consideran de redacción, sustancialmente tiene el mismo efecto en las transacciones de una entidad.

¿En NIIF PYMES se podría tener en cuenta como mayor valor de PP&E, el impuesto al consumo, contablemente?

De acuerdo con los componentes del costo, en NIIF para PYMES tenemos lo siguiente:

Norma de Información Financiera	Tratamiento de impuestos no recuperables
Propiedad, planta y equipo, párrafo 17.10 de la NIIF para las PYMES.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (a) los aranceles de importación y los impuestos no recuperables.

El impuesto al consumo fue creado mediante Ley 1607 de 2012, y presenta las siguientes características:

- Aplica en algunos vehículos automóviles, pick-up, aeronaves, entre otros (Art. 512-3 y 512-4 del ET)
- El impuesto nacional al consumo constituye para el comprador un costo deducible del

impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido (Art. 512-1 del ET).

En este orden de ideas, este Consejo considera que el impuesto al consumo hace parte de los impuestos no recuperables mencionados en las Normas de Información Financiera, por lo que debe hacer parte del costo de los elementos de propiedad, planta y equipo. (...)



Tratamiento de IVA devoluciones en ventas

Concepto	Pregunta
2018-1100	<p><i>(...) Tratándose de una compañía cuyo objeto social consiste en el comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales, cosméticos y Artículos de tocador, la cual entre sus modelos de distribución de sus productos se encuentra: (i) la venta de sus productos a intermediarios o (ii) la venta de los productos a los consumidores finales.</i></p> <p><i>Teniendo en cuenta la calidad de los productos comercializados por la compañía, al momento de efectuar la venta de los mismos, se causa y factura el respectivo IVA a la tarifa del 19% valor que es consignado en forma oportuna a las Autoridades Tributarias.</i></p> <p><i>Como consecuencia de las ventas de los productos efectuados a sus clientes se presenten las siguientes situaciones:</i></p> <p><i>a) Parte de la producción entregada a los clientes resulta defectuosa</i></p> <p><i>b) Los productos vendidos se encuentran en óptimas condiciones, sin embargo al momento de su uso generan reacciones alérgicas en los clientes.</i></p> <p><i>En dichos casos, la Compañía procede a: (i) efectuar el cambio del producto, por uno igual o diferente valor; o en su defecto a (ii) efectuar la devolución del dinero pagado por el cliente, en caso de que éste decida anular la operación.</i></p> <p><i>De conformidad con los supuestos de hecho señalados, comedidamente solicitó a los señores funcionarios se sirvan absolver las siguientes inquietudes:</i></p> <p><i>¿Cuál es el tratamiento tributario y contable aplicable en materia del impuesto sobre las ventas (IVA) en los casos anteriormente mencionados? Cabe resaltar:</i></p> <p><i>a) cuando hay un cambio producto por una de igual valor</i></p> <p><i>b) cuando hay un cambio producto por uno con valor diferente</i></p> <p><i>c) cuando se devuelve el dinero</i></p> <p><i>Lo anterior teniendo en cuenta que al momento de efectuar la venta inicial se facturó el IVA correspondiente.</i></p> <p><i>¿Qué soportes documentales y contables se deben elaborar y conservar con el fin de soportar la ocurrencia de los hechos anteriormente mencionados?</i></p>

Respuesta

(...) En general los impuestos distintos del impuesto a las ganancias se deben reconocer de conformidad con lo establecido en los marcos de información financiera, por ejemplo, la CINIIF 21 gravámenes²⁰⁷, que establece que el impuesto al valor agregado (IVA) se reconoce cuando ocurre el suceso que genera la obligación, lo cual corresponde a la actividad que origina el IVA (hecho generador) en los términos del estatuto tributario (párrafo 8 de la CINIIF 21). Por lo que debe observarse lo especificado en la legislación

tributaria para reconocer el impuesto sobre las ventas, cuando ocurra el hecho generador del mismo.

Tratándose de devoluciones de productos o de dinero al cliente, la entidad deberá establecer las medidas de control interno y procedimientos adecuados para elaborar sus soportes contables, los cuales pueden corresponder a la realización de notas crédito por los valores relacionados con dichas devoluciones, lo cual generaría un menor valor del ingreso (devoluciones), un menor valor

²⁰⁷ La CINIIF 21 se encuentra incorporada en el anexo uno del Decreto 2420 de 2015. Por tema de jerarquía normativa, una entidad perteneciente al grupo dos también podría usar

dicha CINIIF para el reconocimiento de los impuestos diferentes al impuesto a las ganancias.



del pasivos por impuesto a las ventas por pagar, y un menor valor de las cuentas por cobrar (en caso de cruce de cuentas) o un mayor valor del pasivo (si se devuelve dinero en efectivo al cliente).

Al momento de entregarse nuevamente la mercancía (mayor o menor valor) se reconocería el ingreso por la nueva venta (si se cumplen las condiciones de reconocimiento del ingreso) y un mayor valor de la cuenta por cobrar a través de la generación de una factura de venta, junto con

el reconocimiento o ajuste de los impuestos que correspondan.

Si por alguna razón la entidad utiliza otro procedimiento, este deberá encontrarse documentado y deberá garantizar que se reconozcan de forma adecuada los hechos económicos (transacciones), otros eventos o sucesos. (...)



Tratamiento de los incentivos dados por proveedores

Concepto	Pregunta
2018-0745	<p><i>Un concesionario de vehículos, de acuerdo a su contrato de concesión, tiene derecho a reclamar al importador, cada mes, de acuerdo al plan comercial que aplique un valor por concepto de incentivos en la venta de los vehículos.</i></p> <p><i>Estos incentivos son reportados al concesionario vía nota crédito enviada por el importador, dicha nota es aplicada como menor valor de las cuentas por pagar que pudiera tener el concesionario con el importador.</i></p> <p><i>La consulta es: ¿Cuál es el tratamiento de dichos incentivos, se deben tratar como un ingreso operacional originado en la venta de vehículos ya que es el objeto comercial del negocio, o deben ser tratados como un menor valor en el costo total de los vehículos en el mes de se reclama el derecho?</i></p>

Respuesta

(...) Respecto de los descuentos en la adquisición de activos (en este caso inventarios), el CINIIF, en sus elementos no añadidos a la agenda, ha mencionado lo siguiente:

“IFRIC - Elementos no añadidos a la agenda (agosto 2002): El CINIIF acordó que los descuentos de efectivo recibidos por un comprador de bienes deben deducirse del costo de los bienes comprados.

IFRIC - Elementos no añadidos a la agenda (noviembre de 2004): El CINIIF acordó que los descuentos recibidos de las liquidaciones de facturas realizadas con rapidez deben deducirse del costo de los inventarios. El CINIIF también acordó que, para la medición del costo de los inventarios, se tengan en consideración otros reembolsos y descuentos que se hayan recibido como una reducción en el precio de compra de los inventarios; los reembolsos que específicamente y realmente reintegran gastos de venta no se deducirán de los costos de los inventarios”.

En este orden de ideas, podemos observar que todos aquellos descuentos o reintegros recibidos por parte de un proveedor, relacionados con la adquisición de inventarios deben reconocerse

como un menor valor de los inventarios (para los que no se han vendido a diciembre 31) o un menor valor del costo de ventas (para los que se han vendido a diciembre 31).

De acuerdo con lo anterior, aquellos incentivos recibidos por parte del proveedor, amparados o relacionados con el contrato comercial suscrito entre las partes, serán considerados como un menor valor de los inventarios (costo de ventas), que deben ser reconocidos cuando sea probable que dicho descuento o incentivo ingrese a la entidad en forma de reembolso en dinero, una nota crédito o incluso mercancía adicional para que sea vendida. El criterio de probabilidad incluso podría satisfacerse cuando el inventario sea adquirido, debido que se trata en un acuerdo contractual entre las partes.

El CTCP también ha expresado opiniones sobre situaciones similares en los conceptos 2015-0423; 2017-0801; 2017-0812, (...)



Uniones temporales

Concepto	Pregunta
2018-0297	<p><i>En una UNIÓN TEMPORAL, donde hay dos participantes de los cuales uno tiene el 70% por ejecución de obra, y el otro tiene el 30% por ejecución de consultoría. Al final del contrato el % real por obra fue del 94% y el de consultoría el 6%. De dicho ejercicio los certificados de retención en la fuente emitidos por el cliente es efectivamente el 94% obra y el 6% consultoría.</i></p> <p><i>Consulta:</i></p> <p><i>Del total de las cifras contables al cierre del período fiscal (Ingresos, Costos, Gatos, Activos, y Pasivos), en la distribución para cada participante de la UNION TEMPORAL, se debe realizar:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. 70% y 30% (¿llevándose el participante por consultoría parte de la retención del de la obra?; o</i> <i>2. ¿se debe distribuir el 94% y el 6% según % real de ejecución y certificados de retenciones?</i>

Respuesta

(...) Una unión temporal es definida por el Artículo 7° de la Ley 80 de 1993, de la siguiente manera:

“(...) Unión Temporal: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal...”

De conformidad con dicha definición se establece que la creación de la Unión Temporal es la unión de voluntades para contratar, y en muchas ocasiones las bases del acuerdo no se fundamentan en los criterios de control establecidos en la Normas de Información Financiera, por lo que podría considerarse la existencia de una operación conjunta de conformidad con lo expresado en la sección 15 de la NIIF para las PYMES y la NIIF 11.

Sin embargo, y para que una Unión Temporal pueda considerarse una operación conjunta, deben cumplirse las siguientes características:

Condición de cumplimiento	Grupo 1- NIIF 11	Grupo 2- Sección 15 de NIIF para las PYMES
Definición de control conjunto	Es el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control ²⁰⁸ .	Acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de dicha actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes) ²⁰⁹ .
Definición de operación conjunta	Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.	Implica el uso de los activos y otros recursos de los participantes, en lugar de la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o una estructura financiera independiente de los participantes.

²⁰⁸ Párrafo 7 de la NIIF 11

²⁰⁹ Párrafo 15.2 de la NIIF para las PYMES



Condición de cumplimiento	Grupo 1- NIIF 11	Grupo 2- Sección 15 de NIIF para las PYMES
	Esas partes se denominan operadores conjuntos ²¹⁰ .	Cada participante... incurrirá en sus propios gastos y pasivos, obteniendo su propia financiación, que representará sus propias obligaciones... Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto establecerá la forma en que los participantes compartirán los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto incurrido en común ²¹¹ .

La medición de un acuerdo conjunto corresponderá con lo siguiente:

Grupo 1- NIIF 11	Grupo 2- Sección 15 de NIIF para las PYMES
<p>Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:</p> <p>(a) sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;</p> <p>(b) sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;</p> <p>(c) sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;</p> <p>(d) su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y</p> <p>(e) sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente²¹².</p> <p>Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relativos a su participación en una operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables en particular a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos²¹³.</p>	<p>El participante reconocerá en sus estados financieros:</p> <p>(a) los activos que controla y los pasivos en los que incurre; y</p> <p>(b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto²¹⁴.</p>

Teniendo en cuenta lo anterior, tanto los activos, como los ingresos deben basarse en lo pactado contractualmente, si los ingresos se encuentran contractualmente determinados de acuerdo a la actividad (obra y consultoría) entonces se deben reconocer en los estados financieros de cada partícipe de la unión temporal, como contractualmente fueron pactados, es decir un

partícipe reconoce los ingresos por la ejecución de la obra y el otro partícipe reconoce ingresos por la ejecución de la consultoría, de conformidad con la norma de ingresos de acuerdo con el marco de información financiera aplicable por parte de los partícipes. (...)

²¹⁰ Párrafo 15 de la NIIF 11

²¹¹ Párrafo 15.4 de la NIIF para las PYMES

²¹² Párrafo 20 de la NIIF 11

²¹³ Párrafo 21 de la NIIF 11

²¹⁴ Párrafo 15.5 de la NIIF para las PYMES



Utilidad operacional

Concepto	Pregunta
2018-0545	<p><u>Consulta de la Cámara de Comercio (...)</u></p> <p>(...) nos solicitan que procedamos a corregir el certificado de Inscripción y Clasificación en Registro Único de Proponentes, (...), en lo concerniente a la información financiera, más precisamente al indicador de Cobertura de Intereses, (...)</p> <p><u>Consulta hecha a la Cámara de Comercio</u></p> <p>La CORPORACIÓN UNIVERSITARIA (...) para efectos de las NIIF pertenece al grupo 2, teniendo en cuenta que la Corporación tiene un proyecto de construcción de un bloque de aulas, para ello se requirió de un préstamo de \$(...), cuyos intereses no pueden ser capitalizados, sino que estos deben ser llevados al gasto de intereses, algo que nos pone en desventaja frente a las empresas del grupo 1 las cuales si pueden capitalizar dichos intereses sin afectar la cuenta de resultados.</p> <p>Al momento de realizar la renovación del RUP, se ingresó el cálculo de los indicadores a través de la plataforma de la Cámara de comercio, allí se tuvo en cuenta el monto de los excedentes operacionales netos y esta cifra ya tiene aplicado el descuento de gastos por intereses, cuando lo correcto sería haber tomado los excedentes operacionales brutos, que en nuestro caso fueron: \$6.156.000.000 divididos los gastos de intereses certificados de \$1.001.990.334, esta operación debería haber arrojado como resultado 6.14 para a cobertura de intereses.</p> <p>Con fundamento en los anteriores hechos, les solicito respetuosamente: Se realicé la corrección del indicador de cobertura de intereses, (...).</p>

Respuesta

(...) la razón de cobertura de intereses es una razón frecuentemente utilizada en la revisión de la situación financiera de una entidad, y pretende evaluar el equilibrio de los flujos de caja generados por la empresa para atender sus obligaciones financieras (pasivos financieros).

Esta razón puede ser calculada de diversas formas, y en su estimación pueden considerarse tanto los intereses como las amortizaciones de capital de los préstamos.

Para efectos del Registro Único de Proponentes, el Artículo 2.2.1.1.1.5.3 Requisitos habilitantes contenidos en el RUP, del Decreto 1082 de 2015²¹⁵, en el numeral 3.3 menciona que la Razón de Cobertura de Intereses se calcula de la siguiente manera:

Razón de Cobertura de Intereses = Utilidad operacional / Gastos por intereses

La Utilidad operacional, no es definida en el Decreto 1082 de 2015, tampoco es definida en el

Decreto 2420 de 2015, por lo que la entidad debe interpretar la definición de la misma.

Antes del Decreto 2420 de 2015, tampoco existía una claridad respecto de la definición del concepto de utilidad operacional, en relación con este tema, el CTCP mencionó lo siguiente en el concepto 0694 de 2007²¹⁶:

“Ahora bien: le asiste razón al consultante en el sentido de que las disposiciones legales no consagran una definición explícita respecto de la Utilidad Operacional, ni respecto de los elementos que la determinan.

Sin embargo, el Consejo Técnico ha recordado insistentemente una elemental regla de la técnica contable desde su Concepto 047 del 30 de mayo de 1996, regla según la cual: “De acuerdo con la técnica contable la Utilidad Operacional se obtiene de determinar los ingresos operacionales menos los egresos operacionales...” (Resaltados no presentes en el texto original)

De acuerdo con lo anterior, la costumbre por parte de muchas entidades era calcular la utilidad operacional de la siguiente manera:

²¹⁵ Decreto Único Reglamentario del sector administrativo de Planeación Nacional.

²¹⁶ Consultado en el link http://www.ctcp.gov.co/files/concept/CTCP_CONCEPT_694_2007_59.pdf



Ingresos operaciones (ventas) menos devoluciones	XXXX
Menos, costo de ventas	(XXXX)
Igual utilidad bruta	XXXX
Menos gastos operacionales (gasto de administración y de ventas)	(XXXX)
Igual utilidad operacional	XXXX

A partir de los marcos normativos establecidos en el Decreto 2420 de 2015, las Normas de Información Financiera no clasifican las partidas entre operacionales y no operacionales, por lo que la entidad al momento de calcular la ganancia operacional deberá establecer los criterios para calcularla, los cuales a modo de ejemplo podrían corresponder con lo siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias	XXXX
Menos, costo de ventas	(XXXX)
Igual utilidad bruta	XXXX
Menos gastos (sin incluir gastos financieros, y partidas inusuales)	(XXXX)
Igual utilidad operacional	XXXX
Más otros ingresos	XXXX
Menos otros gastos	(XXXX)
Menos gastos financieros	(XXXX)
Menos resultado por impuesto a las ganancias	(XXXX)
Igual resultado del ejercicio	XXXX

Es bastante común incluir los gastos financieros como una partida después de la utilidad operacional, por lo que al momento de calcular los indicadores financieros correspondientes, debería no tenerse este rubro del estado de resultados. (...)

No obstante lo anterior, deberá tenerse en cuenta que por distintas necesidades de los usuarios y por restricciones de costo-beneficio, existen diferencias entre el tratamiento contable permitido para una entidad del Grupo 1, en donde los costos de préstamos pueden ser capitalizados como parte del valor de los activos que requieren de un tiempo sustancial para estar listos para su uso y venta (activos aptos), y el tratamiento contable requerido para las entidades de los Grupos 2 o 3, en las que no se permite su capitalización como parte de los activos aptos.

Este es un asunto que debería ser considerado por los analistas al evaluar la situación financiera

y desempeño financiero de una entidad, dado que para calcular el indicador de una entidad clasificada en los Grupos 2 o 3, la razón de cobertura de intereses consideraría la totalidad de los intereses causados durante el período, mientras que para una entidad del Grupo 1, una parte de ellos podría estar capitalizada como mayor valor de los activos.

Dependiendo de los propósitos perseguidos, esto podría afectar la evaluación del equilibrio de los flujos de recursos generados por la empresa para la atención de sus obligaciones por préstamos.

En los estados financieros y en las notas, una entidad que aplique adecuadamente los principios contables deberá incluir la información necesaria sobre sus costos de préstamos incurridos durante un período, de tal forma que los usuarios de dichos estados puedan evaluar la capacidad de una entidad para generar flujos de efectivo y la gestión de los administradores.



Uso de software de origen venezolano

Concepto	Pregunta
2018-0128	<i>(...) Por medio del presente correo elevo una consulta en cuanto al manejo contable de una empresa privada en particular; esta empresa cuenta con un software contable de Venezuela y sus directrices ya tienen establecido el tema de las NIIF... pero las cuentas contables se manejan totalmente diferente de acuerdo a esto... la empresa en Colombia puede llevar la contabilidad y ajustarse al sistema venezolano? la empresa en Colombia podría entrar en algún incumplimiento si hace este manejo para la compañía? (...)</i>

Respuesta

(...) Nombres de las cuentas para registro contable

Las normas de información financiera establecen requerimientos para la presentación de los estados financieros de propósito general, y actualmente no contienen requerimientos para el registro de las transacciones usando un plan de cuentas específico, no obstante por requerimientos de las autoridades de supervisión, se han establecido formatos especiales para el reporte de la información, para propósitos de vigilancia.

Los decretos reglamentarios que han sido expedidos también han indicado de manera expresa que el Decreto 2650 de 1993 ha quedado sin vigencia a partir de la fecha de aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos.

Cada entidad de acuerdo con sus necesidades deberá estructurar su plan de cuentas, estableciendo los códigos contables y niveles que resulten pertinentes.

Las taxonomías establecidas por el emisor internacional, para la presentación de información financiera, el tipo de entidad, las actividades realizadas, el marco técnico aplicable, y otros aspectos, pueden ser consideradas para definir la estructura del plan de cuentas.

De acuerdo con lo anterior, se recomienda que la estructuración de las cuentas de registro atienda a lo descrito en la normatividad relacionada con la aplicación de los nuevos marcos normativos contables, establecidos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, que incorporan las Normas de Contabilidad e Información Financiera (NCIF), concerniente a los elementos de los estados

financieros: activos, pasivos, patrimonio, ingresos, y gastos.

La orientación técnica No. 1 emitida por este Consejo, también contiene directrices para comprender la diferencia entre la forma en que se registra y la forma en que se revela la información en los estados financieros.

Software contable bajo los marcos normativos que incorporan las Normas Internacionales de Información Financiera

En cuanto a la aplicación de un software contable de origen venezolano en Colombia, este Consejo no encuentra ninguna restricción para su uso, por lo cual la entidad deberá hacerse responsable de que este cumpla los requerimientos de las normas aplicadas en Colombia, dado que este podría haberse construido con fundamento en normas legales distintas.

También se deberá considerar lo siguiente:

- La capacidad del software para dar cumplimiento a las excepciones establecidas para algunos sectores de la economía, por ejemplo las aplicables al sector financiero, sector cooperativo, cajas de compensación familiar, aseguradoras, entre otras.
- la capacidad para adaptarse a los cambios normativos y a la fecha en que empiezan a aplicar los cambios de normatividad, por cuanto en algunos casos las normas sobre las cuales ha sido desarrollado el software podrían diferir de los requerimientos locales o de lo requerido por el emisor internacional.

También es importante observar los requisitos relacionados con libros de contabilidad desde el punto de vista del código de comercio, los requisitos establecidos con el estatuto tributario, las instrucciones emitidas por las diferentes



superintendencias que vigilan la entidad, y las demás normas relacionada con el proceso contable.

De existir algún incumplimiento, la contabilidad no cumpliría con la normatividad aplicable en Colombia y debe revisarse la conveniencia o no

de usar el programa de contabilidad, sin importar su origen. Finalmente, es importante recomendar que el software adquirido debe cumplir con los requerimientos relacionados con el registro de importación de tecnología, en caso de que la Compañía no tenga representación en Colombia. (...)



Vehículos en demostración

Concepto	Pregunta
2018-0651	<p><i>Un Concesionario de automóviles, adquiere vehículos para demostración, es decir para que los futuros y potenciales clientes puedan manejarlo y apreciar las condiciones, ventajas y cualidades que posee, pero siempre son adquiridos para un uso momentáneo y luego son vendidos en un corto plazo, es decir en un período inferior a un año.</i></p> <p><i>Aunque los vehículos adquiridos cumplen con la mayoría de los lineamientos de la NIC 16, tales como que es un activo tangible que genera beneficios económicos futuros, su costo puede medirse razonablemente y es usado por la empresa para apoyar o desarrollar una actividad de ventas, es decir no están destinados para uso permanente y por lo tanto no cumplen con uno de los lineamientos esenciales de la norma que es utilizarlo en un período superior a un año.</i></p> <p><i>(...) me permito solicitar se sirvan ilustrarnos si estos vehículos deben ser registrados en la cuenta de Propiedades, planta y equipo o en la cuenta de Inventarios, (...).</i></p>

Respuesta

(...) Las diferencias entre propiedad, planta y equipo e inventarios se pueden apreciar de la siguiente manera:

Criterio analizado	Propiedad, planta y equipo	Inventarios
Intención con la que se adquiere.	Para ser usados en el suministro de bienes y servicios o para fines administrativos (ver párrafo 6 definiciones, de la NIC 16 ²¹⁷).	Para ser vendidos en el curso normal de la operación (ver párrafo 6 de la NIC 2 ²¹⁸).

(...) los vehículos adquiridos para demostración por parte de un concesionario se adquieren con el siguiente propósito:

- Para que los clientes futuros y potenciales puedan observarlo o manejarlo, y de esa manera incentivar su venta; y
- En un periodo menor a un año venderlo (en el corto plazo).

Teniendo en cuenta que dentro de la intención de la entidad, se encuentra la de vender el vehículo en un término de corto plazo (inferior a un año), la entidad debe clasificar el vehículo en exhibición de conformidad con la norma de inventarios, debido a lo siguiente:

- La intención principal por la que se adquiere

el vehículo es su venta en el corto plazo (menor a un año);

- El uso dado al mismo, antes de su venta, es para incentivar a los posibles clientes a la adquisición de vehículos de similar gama, y se realiza por un periodo de tiempo no sustancial;
- La forma como la entidad espera recuperar el importe en libros de activos es principalmente, a través de su venta y no necesariamente por su uso.

De acuerdo a las anteriores razones, debe clasificarse dicho vehículo como un elemento de inventarios y medirse por el menor valor resultante entre su costo y su valor neto de realización (...)

²¹⁷ La NIC 16 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

²¹⁸ La NIC 2 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Venta de activos incluyendo una marca

Concepto	Pregunta
2018-0652	<i>Una compañía realizó la venta de unos activos a otra entidad y se ha establecido que esta venta no corresponde a una combinación de negocios ya que solo(sic) existe una venta de activos y no la venta de un negocio como tal, de acuerdo a(sic) lo establecido entre las dos compañías la venta de los activos tiene inmerso la venta de una marca, es decir si la venta fue de 1.000 y dentro de esos 1.000 existe el valor de los activos y el valor de la marca, la pregunta es ¿cómo es el tratamiento contable del caso mencionado anteriormente?</i>

Respuesta

(...) A continuación damos Respuesta al peticionario, bajo el presupuesto que las entidades que intervienen no son partes relacionadas, y que se trata de entidades del grupo 1, así:

PARA EL VENDEDOR

El vendedor deberá establecer, en primera instancia, que se cumplan los requisitos de baja en cuenta que están señalados en el marco técnico aplicado por la entidad, siendo de especial relevancia la transferencia del control y la consideración de que la entidad no haya conservado riesgos significativos sobre los rendimientos futuros de los activos.

Si los criterios de baja en cuenta se dan, se procederá a registrar el valor razonable de las contraprestaciones recibidas, y a dar de baja el valor en libros de los activos entregados.

La diferencia entre ellos será reconocida como un ingreso en el estado de resultados. Esto no sería aplicable si no se cumplen los requisitos de baja en cuenta.

De acuerdo a lo citado en la consulta, el CTCP entiende que el vendedor tiene una marca formada, por tanto al momento de la venta no habrá lugar a la baja de esta por no estar previamente reconocida.

PARA EL COMPRADOR

El comprador reconocerá los activos siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento señalados en las normas técnicas, esto es que haya obtenido el control del activo y que se hayan transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios. Para la contabilización inicial tendrá en cuenta los requerimientos de medición inicial contenidos en las normas técnicas; por ejemplo,

las propiedades planta y equipo y los activos intangibles son reconocidos al costo, incluyendo los costos de transacción, salvo que los activos hayan sido adquiridos en una permuta de carácter comercial, para lo cual se exige que sean medidos por su valor razonable.

Cuando la suma de los valores razonables de los activos considerados individualmente sea inferior al costo pagado por ellos, la distribución del precio pagado podría establecerse considerando la participación relativa de los activos en el total del valor razonable.

No obstante, debe tenerse presente que el valor registrado en libros de un activo no puede exceder su importe recuperable, esto es el mayor valor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de venta.

Si el precio pagado, fuera superior al importe recuperable, esto generaría un efecto en el resultado futuro, cuando los activos sean ajustados a su importe recuperable.

En este caso no sería aplicable la NIIF 3, dado que ello sólo sería posible si los activos transferidos cumplieran la definición de un negocio.

Para determinar el valor de la marca, es necesario tener en cuenta lo especificado en la NIC 38, en los párrafos 8 (costo), 18 (reconocimiento), 24 (medición a costo), 25, 26 y 27 (medición)

“8. Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por



ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

18 El **reconocimiento de una partida como activo intangible** exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión **cumple**:

(a) la **definición de activo intangible** (véanse los párrafos 8 a 17); y

(b) los **criterios para su reconocimiento** (véanse los párrafos 21 a 23).

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

24 Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.

Adquisición separada

25 Normalmente, el precio que una entidad paga para adquirir separadamente un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad

esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.

26 Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma independiente puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.

27 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y

(b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

(...)



Ventas brutas

Concepto	Pregunta
2018-0645	<p><i>“El Artículo 2 de la Ley 590 de 2000, (...), establece que para la clasificación por tamaño empresarial de la micro, pequeña y mediana empresa, se podrá utilizar uno o varios de los criterios: valor de ventas brutas anuales, número de trabajadores totales y/o valor de activos totales. Además, consigna que para efectos de los beneficios otorgados por el Gobierno nacional a las micro, pequeñas y medianas empresas el criterio determinante será el valor de ventas brutas anuales.</i></p> <p><i>Por disposición expresa del Artículo 43 citado, el Gobierno Nacional tiene la competencia para reglamentar los rangos que se aplicarán para los criterios señalados por la ley, e igualmente para incluir especificidades sectoriales en aquellos casos en que lo estime necesario.</i></p> <p><i>En función de lo expuesto, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, tomando como base la información estadística que administra el Departamento Administrativo Nacional de Estadística - DANE, adelantó una exhaustiva revisión del comportamiento de las empresas; y concluyó que el criterio de ventas brutas anuales ofrece mayores ventajas respecto de los otros criterios analizados a efectos de establecer el tamaño de una empresa en Colombia.</i></p> <p><i>Para reglamentar lo anterior, y a partir de diferentes mesas de trabajo, se construyó un proyecto de Decreto que busca reglamentar la clasificación del tamaño empresarial a partir del criterio de ventas brutas anuales asimilándolo al de ingresos por actividades ordinarias dada la convergencia de las normas NIIF. En el proceso de revisión y firma de dicho Decreto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público nos solicita un pronunciamiento formal del Consejo Técnico de la Contaduría frente a la viabilidad técnica de esta asimilación.”</i></p>

Respuesta

(...) En primer lugar debemos indicar que el término “ventas brutas anuales”, es un concepto relacionado con una de las formas de presentación de los gastos en el estado de resultados, esto es por el denominado método de la “función de los gastos” o del “costo de ventas” que es permitido en las normas de información financiera aplicadas actualmente en Colombia.

Al respecto, la NIC 1 y la Sección 5 de la NIIF para Pymes, que forman parte de los anexos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, indican lo siguiente:

NIC 1: PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (entidades clasificadas en el Grupo1)

“102. La primera forma de desglose es el método de la “naturaleza de los gastos”. Una entidad agrupará gastos dentro del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá atendiendo a las diferentes funciones que se

desarrollan en la entidad. Este método resulta fácil de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias X

Otros ingresos X

Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso X

Consumos de materias primas y consumibles X

Gastos por beneficios a los empleados X

Gastos por depreciación y amortización X

Otros gastos X

Total de gastos (X)

Ganancia antes de impuestos X”

“103 La segunda forma de desglose es el método de la “función de los gastos” o del “costo de las ventas”, y clasifica los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los



costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios de importancia. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias X

Costo de ventas (X)

Ganancia bruta X

Otros ingresos X

Costos de distribución (X)

Gastos de administración (X)

Otros gastos (X)

Ganancia antes de impuestos X"

"104 Una entidad que clasifique los gastos por función revelará información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados."

"105 La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada método de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación que sea fiable y más relevante. [Referencia: Marco Conceptual párrafos CC6 a CC11] Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requiere información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 104, "beneficios a los empleados" tiene el mismo significado que en la NIC 19."

SECCIÓN 5 DE LA NIIF PARA LAS PYMES: ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS (para entidades clasificadas en el Grupo 2)

"Desglose de gastos

5.11 Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Desglose por naturaleza de los gastos

(a) Según este método de clasificación los gastos se agrupan en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo, depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función de los gastos

(b) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos."

Como se indica en los párrafos anteriores, en los 2 formatos de presentación permitidos, se hace referencia a los "ingresos de actividades ordinarias" y no a las "ventas brutas anuales", de forma similar a como estaba previsto en el Decreto 2650 de 1993 (Ver descripción de la cuenta 41), en donde se hacía referencia a los ingresos operacionales y no a las ventas brutas anuales.

Al respecto, en el glosario y definiciones de las nuevas normas de información financiera los ingresos de actividades ordinarias se definen así:

NIIF 15 INGRESOS ORDINARIOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES, Apéndice A:

"**Ingreso de actividades ordinarias:** Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad."

NIC 7, párrafo 6:

"**Actividades de operación:** son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como otras actividades que no pueden ser calificadas como de inversión o financiación."

"**Actividades de financiación:** son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad."

"**Actividades de inversión:** son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo."

Otras definiciones del término ingresos de actividades ordinarias, como la utilizada en los estándares USGAAP y en el Decreto 2650 de 1993 (actualmente sin vigencia), indican:

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING CONCEPTS No. 6

"78. Revenues are inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a



combination of both) from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity's ongoing major or central operations.” (www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C). Traducción Libre CTCP

“78. Los ingresos de actividades ordinarias son entradas u otras mejoras de los activos de una entidad o liquidaciones de sus pasivos (o una combinación de ambos) que se derivan de la entrega o producción de bienes, prestación de servicios u otras actividades que constituyen las operaciones principales o centrales en curso de la entidad.”

DECRETO 2650 DE 1993 (actualmente sin vigencia)

“4. Ingresos. 41 Operacionales. Comprende los valores recibidos y/o causados como resultados de las actividades desarrolladas en cumplimiento de su objeto social mediante la entrega de bienes o servicios, así como los dividendos, participaciones y demás ingresos por conceptos de intermediación financiera, siempre y cuando se identifique con el objeto social principal del ente económico”.

Estos elementos, que fueron revisados y analizados en las mesas de trabajo realizadas entre el CTCP y la dirección de MIPYMES, son la base sobre la cual este Consejo recomendó que el concepto de ventas brutas anuales, asociado a una presentación funcional de los gastos, se asimilará al concepto de ingresos de actividades ordinarias contenido en las nuevas normas de información financiera, y que fueron emitidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009 (ver el Decreto 2420 de 2015, anexos 1, 2 y 3, y otras normas que lo adicionan, modifican o sustituyen).

Por lo anterior, para efectos estrictamente contables, y sin que ello pueda entenderse como una interpretación de los requerimientos de la Ley 1450 de 2011, asuntos que corresponde a otras autoridades, este Consejo es de la opinión

que en el escenario actual es más adecuado que el proyecto de decreto se refiera a los ingresos de actividades ordinarias y no a las ventas brutas anuales como criterios de clasificación, por cuanto este concepto incorpora todos los ingresos que se deriven de la venta de bienes, la prestación de servicios y otras actividades que constituyen las operaciones principales de una entidad.

La inclusión en el decreto del término ventas brutas anuales sin aclarar que este se asimila al de los ingresos de actividades ordinarias, podría generar dificultades para obtener la información que será la base para clasificación en micros, pequeñas y medianas empresas, y para la expedición de las certificaciones por parte del representante legal, contador o Revisor Fiscal.

En conclusión, la incorporación del concepto de ingresos de actividades ordinarias en el proyecto de Decreto, se alinea con las exigencias de los nuevos marcos de información financiera (particularmente los relacionados con los requerimientos de revelación y los formatos de presentación), permite que otros ingresos que son parte de las actividades principales de la entidad, distintos de la venta de bienes y prestación de servicios, sean considerados para efectos de la clasificación en micros, pequeñas y medianas empresas.

Además, facilita la expedición y revisión de las certificaciones, que se entienden serán emitidas con fundamento en la información consignada en los libros y en los informes financieros de propósito general certificados y/o dictaminados. (...)



Participantes en la elaboración de la compilación

Consejero ponente de la compilación

Leonardo Varón García

Miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en 2018

Wilmar Franco Franco – consejero - presidente

Luis Henry Moya Moreno - consejero

Gabriel Gaitan León - consejero

Leonardo Varón García - consejero

Contadores Públicos que participaron en el documento de compilación

Participaron en el documento contadores públicos de diferentes ciudades, tales como Bogotá, Bucaramanga, Cajicá, Ibagué, Neiva, San José de Cúcuta, Tunja y Villavicencio, a través de un grupo de estudio en colaboración con el Colegio de Contadores Públicos de Colombia.

Ana Elvira Boyacá Rodríguez

Angela Mireya Sánchez Beltrán

Boris René Cárdenas Torres

Claudia Margoth Vargas Cabezas

Diana Rocío Choconta Rodríguez

Elvia María Celis Conde

Fabián Andrés Barón Sierra

Fayber Herrera Celis

Henry Garavito Arias

Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Jairo Gonzalez Guevara

Jaqueline Jaramillo Cuevas

Julia Helena Ibañez Silva

Julie Paola Noguera Chaparro

Karla Paola Ramírez

Leonardo Varón García

Lilian Stella Miranda Ramirez

Margarita Montalvo Varón

Maria Helena González Rojas

Martha Cusguen Londoño

Mauricio Orlando Paredes Becerra

Miguel Ángel Triana Rojas



Miguel Ángel Díaz Martínez

Nely Umbarila Corredor

Olga Lucía Castiblanco Gómez

Omar Alberto Benitez Aníbal

Rodolfo Antonio Munévar Moreno

Roger Mauricio Vargas León

Yuli Paola Rojas García

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Aprobado mediante acta No 11 del 2 de marzo de 2021

Fotografía: Ángela María Cardozo Sánchez