

Bogotá, D.C.,

Señor(a)

CAMILO LOZANO

Email: camilolozanocontadorp@gmail.com

Asunto: Consulta 1-2020-017355

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado:	30 de julio de 2020
Entidad de Origen:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP:	2020-0724 – CONSULTA
Código referencia:	O-1-830
Tema:	Alcance concepto 2020-0364

CONSULTA (TEXTUAL)

“Asunto: Corrección al Concepto CTCP2020-364 sobre “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”

En el Concepto CTCP 2020-364 sobre “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, se le concluye al peticionario que:

3ª. La diferencia en cambio producida por la compra de acciones constituye una partida de otros resultados integrales y como tal se debe reconocer y

4ª. Los otros resultados integrales se llevan al patrimonio sin incluirlos como resultados del período. (Subrayado fuera de texto original)

Sobre las anteriores conclusiones me encuentro el total desacuerdo, con base a los siguientes escenarios:

1. Reconocimiento de la emisión de las acciones con prima desde el punto de vista del emisor/vendedor de las acciones

“En la colocación de acciones (emisor), la junta directiva o quien haga sus veces determinará el precio al que serán ofrecidas las acciones; precio que en el mejor de los casos se sustentará en estudios técnicos, con una única limitante, que es la establecida en el artículo 386 del Código de Comercio, en el sentido que el precio no deberá ser inferior al valor nominal de las acciones, excepto en el evento previsto en el artículo 42 de la Ley 1116 de 2006” (extracto de la guía sobre el tratamiento de la prima de emisión y la readquisición de instrumentos de patrimonio de la Supersociedades).

Por lo anterior, el emisor de las acciones, puede ofertar el precio de la acción en su moneda funcional o una moneda extranjera, independientemente de la moneda para el pago de la acción. Es consecuencia, podemos tener los siguientes escenarios en relación a moneda extranjera.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

a. Emisión de acciones con prima de emisión en precio de venta de moneda funcional, con pago en moneda extranjera.

Como la emisión de las acciones con prima de emisión se realiza en la moneda funcional, no se hace necesario convertirla, por lo cual, el registro para la entidad emisora en el patrimonio, es por el valor de la emisión contra el activo financiero (efectivo/Cuenta por cobrar). Posteriormente, en el momento del pago/liquidación por medio de una moneda extranjera de acuerdo con la NIC 21 P. 23. “Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre”, la diferencia en cambio resultante se registra contra los resultados del periodo NIC 21. P28.

b. Emisión de acciones con prima de emisión en precio de venta de moneda extranjera con pago en moneda extranjera.

Como la emisión de las acciones se realiza en una moneda extranjera la cual difiere de la moneda funcional, se hace necesario convertirla en el reconocimiento inicial en aplicación de la NIC 21 - P21, por lo cual, el registro para la entidad emisora en el patrimonio, es por el valor de la acción convertido a la tasa de cambio del reconocimiento inicial contra el activo financiero (Cuenta por cobrar).

Posteriormente, en aplicación de la NIC 21 P. 23. “Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre” y el efecto de dicha actualización y/o liquidación del activo financiero Vs el reconocimiento inicial se registra contra los resultados del periodo.

En consecuencia, mi opinión es que la diferencia en cambio resultante por la actualización y/o liquidación del importe adeudado en la emisión de las acciones, no está relacionado con el capital emitido ni prima de emisión (partidas no monetarias), sino corresponden al activo financiero, por tal motivo la diferencia en cambio se reconoce contra los resultados del periodo y no contra el ORI.

2. Reconocimiento de diferencias en cambio en ORI.

“...el estado de resultado integral comprende el estado de resultados del periodo 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 diferencias temporarias de partidas que afectaron el otro resultado integral de la entidad” (extracto del Concepto del CTCP 461-2018)

En consecuencia, no encuentro en la NIC 1 - P7, qué componente del ORI está relacionado con que la diferencia en cambio generada por una emisión de acciones con prima en colocación deba ser registrada en el Otro Resultado Integral.”

RESUMEN:

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.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.”

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. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Con respecto a las inquietudes presentadas por el peticionario, en primer término, debemos aclarar que emitidos los decretos que pusieron en vigencia las nuevas normas e información financiera en Colombia, la contabilización de esta transacción deberá efectuarse de acuerdo con lo requerido en el marco técnico normativo que sea aplicado por la entidad, y según lo señalado en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, en caso de tratarse de una entidad del sector privado. Las directrices para resolver las dudas sobre el reconocimiento inicial y posterior de esta transacción son las contenidas en la NIC 21 y en la Sección 30 de la NIIF para Pymes, las cuales forman parte del anexo técnico que aplica para las empresas del Grupo 1 y 2.

Efectivamente como usted indica los saldos de transacciones en moneda extranjera, que se generan por la realización de aportes de capital en otras monedas distintas de la moneda funcional inicialmente deben ser reconocidos por la tasa equivalente de contado, en la moneda funcional de la entidad, de tal manera que no se debe generar diferencia en cambio conforme a lo establecido en el párrafo 21 de la NIC 21 o el párrafo 30.7 de la NIIF para las Pymes, por ello, si del exterior se realiza un aporte de capital en dólares, el valor por el que debe reconocerse el activo que se genera inicialmente por esta transacción de patrimonio es el siguiente:

“ 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”.

El emisor de las acciones debe ofertar el precio de la acción en la moneda local colombiana, independientemente de la moneda para el pago de la acción. En consecuencia, teniendo en cuenta las situaciones planteadas por el consultante el CTCP tiene los siguientes comentarios:

Entidad con moneda funcional el peso colombiano que emite acciones con prima pactada en pesos colombianos, pero con pago en moneda extranjera.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

Como la emisión de las acciones con prima de emisión se realiza en la moneda funcional de la compañía, no se hace necesario convertirla, por lo cual, el registro para la entidad emisora en el patrimonio, es por el valor de la emisión contra la cuenta de capital suscrito por cobrar o el efectivo recibido. Posteriormente, en el momento de la monetización de la moneda extranjera, su reconocimiento se realizará de acuerdo con la NIC 21.23 “*Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre*”, la diferencia en cambio resultante se registrará contra los resultados del periodo (ganancia o pérdida por diferencia en cambio).

c. Entidad con moneda funcional diferente al peso colombiano que emite acciones con prima de emisión pactada en pesos colombianos, pero con pago en moneda extranjera.

Como la emisión de las acciones se realiza en una moneda extranjera la cual difiere de la moneda funcional de la compañía, se hace necesario convertirla en el reconocimiento inicial, por lo cual, el registro para la entidad emisora en el patrimonio, es por el valor de la acción convertido a la tasa de cambio del reconocimiento inicial contra la cuenta de capital suscrito por cobrar o el efectivo recibido.

La diferencia en cambio resultante por la actualización y/o liquidación del importe adeudado en la emisión de las acciones, no está relacionado con el capital emitido ni con la prima de emisión (partidas no monetarias), sino que corresponden al activo financiero mantenido en moneda extranjera, por tal motivo cualquier diferencia en cambio existente derivado de traer los recursos al país o mantenerlos en una moneda extranjera, se reconocerán en los resultados del periodo en las cuentas de ganancia o pérdida por diferencia en cambio, y no como una ganancia o pérdida no realizada en el patrimonio.

Por lo anterior si la entidad recibe una transferencia de USD 50.000, relacionada con una transacción de capital, lo que se genera es el ingreso de los recursos a la entidad, permitiendo con ello el pago de la deuda registrada en la fecha de reconocimiento de la suscripción de acciones. Por ello, los ajustes de los saldos de transacciones en moneda extranjera no generan efecto en los saldos de las cuentas de capital o prima en colocación de acciones, y ellos deberán ser reconocidos como ingresos o gastos en el estado de resultados (ingresos o gastos por diferencia en cambio).

Por último es importante mencionar que el importe por el cual se reconoce la transacción en moneda extranjera no es el correspondiente a la TRM del día del reconocimiento inicial de la emisión del capital, sino el de la fecha en que se monetizan efectivamente los recursos recibidos por la entidad. En caso de que el dinero se haya recibido en una cuenta del exterior, y no se efectuará su monetización, este se convertiría en un activo monetario en una moneda distinta de la moneda funcional de la entidad, y este debería ser ajustado con fundamento en lo establecido en el párrafo 23 de la NIC 21 o 30.9 de la NIIF para las Pymes, reconociendo las diferencias en cambio contra el estado de resultados (ingresos o gastos por diferencia en cambio).

En conclusión, si una entidad recibe un aporte de capital en una moneda distinta de la moneda funcional, esto representaría para la entidad un activo monetario, el cual en la fecha inicial se contabiliza conforme a los requerimientos del marco de información financiera aplicado. Posterior a ello, las cuentas de capital o prima no son objeto de ajuste, lo que se ajusta es el activo monetario que la entidad

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

mantiene en sus estados financieros, recursos que ahora son de la entidad emisora. Si el activo monetario está representado en una moneda extranjera, entonces se generará un ajuste por diferencia en cambio, al cierre de cada período, el cual se reconoce como ingreso o gasto en el estado de resultados.

Trascribimos a continuación el alcance realizado a la consulta 2020-0364 al cual se asigna el número 2020-0364^a:

TEXTO REVISADO DE LA RESPUESTA A LA CONSULTA

Dentro del carácter ya indicado (...).

Con respecto a las preguntas del peticionario, en primer término, debemos aclarar que emitidos los decretos que pusieron en vigencia las nuevas normas de información financiera en Colombia, la contabilidad y los estados financieros deben prepararse con base en uno de los marcos incorporados en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios. Las directrices para la contabilización de transacciones en moneda extranjera son las contenidas en la NIC 21 y en la Sección 30 de la NIIF para Pymes, las cuales forman parte del anexo técnico que debe ser aplicado por entidades clasificadas en el Grupo 1 o 2, respectivamente.

Las diferencias en cambio por ajustes de saldos de transacciones en moneda extranjera deben ser contabilizadas así:

Entidades clasificadas en el Grupo 1 (NIC 21)

"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

22. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NIIF. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse el correspondiente tipo promedio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las clases de moneda extranjera usada por la entidad. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del período."¹

"28. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el período o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del período en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32."

Entidades clasificadas en el Grupo 2 (NIIF para las Pymes)

¹ La CINIIF 22 aborda la tasa de cambio para usar en transacciones en las que una entidad ha recibido contraprestaciones por anticipado en moneda extranjera.



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

“30.7 En el momento del reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera, una entidad la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.

30.8. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con esta norma. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones en cada moneda extranjera que tengan lugar durante ese período. Sin embargo, si las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del período.”

“30.10. Una entidad reconocería, en los resultados del período en que aparezcan las diferencias en cambio que surjan de liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el período o en períodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.”

De acuerdo con lo anterior, si además, del pago de la prima, se presenta una diferencia en cambio por mantener activos del exterior derivados de la capitalización, esta no constituye un mayor valor de la prima, sino un excedente (en otro casos podría ser un faltante) que resulta de la monetización de las divisas, el cual se reconocería como un ingreso o gasto de la entidad emisora por diferencia en cambio. Es decir, los saldos de transacciones en moneda extranjera se registran 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.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, el registro contable, en la fecha en que se cumplen los criterios para el reconocimiento de la nueva emisión, sería: un débito a la cuenta de capital suscrito por cobrar, en la moneda funcional, y un crédito al capital por suscribir, por el valor nominal de las acciones, y un crédito al patrimonio (prima de emisión) por la diferencia entre el valor recibido y el valor nominal de las acciones emitidas.

En conclusión, los interrogantes del peticionario se resuelven así:

- 1. ¿Cómo se debe registrar la diferencia en cambio que se origina producto de un aporte social por parte de un extranjero a una compañía donde la emisión de acciones tiene prima en colocación de acciones?**

Los responsables de los estados financieros de la entidad deberán establecer la forma en que registró el capital autorizado y el compromiso de suscripción de las nuevas acciones. Por ejemplo, si la entidad tiene un capital autorizado de \$100 millones, y suscribe inicialmente el 50% de este, los registros contables serían:

<i>Descripción</i>	<i>Db.</i>	<i>Cr.</i>
<i>Capital por suscribir</i>	<i>\$100</i>	
<i>Capital Autorizado</i>		<i>\$100</i>
<i>Capital suscrito por cobrar</i>	<i>50</i>	
<i>Capital por suscribir</i>		<i>50</i>
<i>Efectivo</i>	<i>50</i>	
<i>Capital suscrito por cobrar</i>		<i>50</i>

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

Después de la emisión y el pago de la suscripción, el capital de entidad se presentaría así:

<i>Capital autorizado</i>	<i>\$100</i>
<i>Capital por suscribir</i>	<i>50</i>
<i>Capital suscrito</i>	<i>50</i>
<i>Capital suscrito por cobrar</i>	<i>0</i>
<i>Capital suscrito y pagado</i>	<i>50</i>

Si posteriormente, la entidad aprueba la emisión de un nuevo paquete de acciones, y coloca el otro 50%, cobrando una prima adicional a quienes suscriban las nuevas acciones (inversionistas nacionales o extranjeros), por ejemplo cobrando \$200 por las 50 acciones aun no suscritas, el registro contable sería el siguiente:

<i>Descripción</i>	<i>Db.</i>	<i>Cr.</i>
<i>Capital suscrito por cobrar</i>	<i>200</i>	
<i>Capital por suscribir</i>		<i>50</i>
<i>Prima de emisión</i>		<i>150</i>

2. ¿La diferencia en cambio puede hacer parte de la prima en colocación de acciones?

La diferencia en cambio no forma parte de la prima en colocación de acciones, dependiendo del acuerdo de suscripción, y de quien asuma las diferencias en cambio, si ellas corresponden al accionista, dichas diferencias, lo que representan es una cuenta por cobrar o una cuenta por pagar, y si corresponden a la entidad emisora, los ajustes deberán reconocerse como ingresos o gastos en el estado de resultados.

3. ¿La diferencia en cambio se registra como otras partidas que harán parte de otros resultados integrales de la compañía?

La diferencia en cambio generada por saldos de partidas monetarias que resultan de transacciones en moneda extranjera no puede ser registrada contra el patrimonio ni presentadas en el otro resultado integral, lo que se registraría es un ingreso o un gasto en el estado de resultados.

4. ¿Puede esta diferencia en cambio llevarse al patrimonio directamente sin pasar por los resultados de la compañía como una utilidad o una pérdida según sea el caso sin que sea susceptible de distribución de utilidades?

Como se indicó en los puntos 2 y 3 no es posible reconocer la diferencia en cambio como una utilidad o pérdida no realizada en el patrimonio.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



El progreso
es de todos

Mincomercio



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

WILMAR FRANCO FRANCO

Presidente CTCP

Proyectó: Wilmar Franco Franco/Leonardo Varón García

Ponente: Leonardo Varón García

Revisó y aprobó: Wilmar Franco Franco/Leonardo Varón García/Carlos Augusto Molano Rodríguez/Jesús María Peña Bermúdez

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



Radicación relacionada: 1-2020-017355

CTCP

Bogotá D.C, 24 de septiembre de 2020

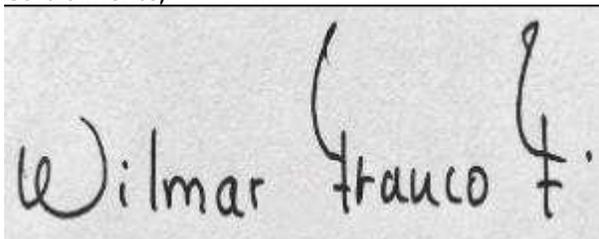
Señor
CAMILO LOZANO
camilolozanocontadorp@gmail.com;clopeza@mincit.gov.co;mavilar@mincit.gov.co

Asunto: Consulta 2020-0724 Alcance a 2020-0364

Saludo: Buenas tardes, damos respuesta a su consulta

"De conformidad con el Decreto 2150 de 1995 y la Ley 962 de 2005, la firma mecánica que aparece a continuación, tiene plena validez para todos los efectos legales y no necesita autenticación, ni sello. Adicionalmente este documento ha sido firmado digitalmente de conformidad con la ley 527 de 1999 y la resolución 2817 de 2012."

Cordialmente,



WILMAR FRANCO FRANCO
CONSEJERO
CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Copia:
CopiaExt:

Folios: 1
Anexo:

Nombre anexos: 2020-0724 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio revwff-lvg rev.pdf

Revisó: MAURICIO AVILA RINCON CONT

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: info@ mincit.gov.co
<http://www.mincit.gov.co>



GD-FM-009.v20