

Consejo Técnico de la Contaduría Pública  
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

CTCP-10-00239-2017

Bogotá, D.C.,

Señor  
**GERMAN CARDONA OSORIO**  
[German\\_cardona@copsevir.com](mailto:German_cardona@copsevir.com)

Asunto: **Consulta**  
Destino: Externo  
Origen: 10

REFERENCIA	
Fecha de Radicado	19 de enero de 2017
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2017-043- CONSULTA
Tema	Ajuste ESFA / Excedentes acumulados

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

#### CONSULTA (TEXTUAL)

*"Con la entrada en vigencia de las NIIF para el grupo 2 al cual pertenece la COOPERATIVA MULTIACTIVA DE SERVICIOS SOLIDARIOS COPSEVIR INTERVENIDA, y siendo este el primer año de presentación de información bajo los estándares internacionales, surgen algunas inquietudes que queremos resolver y así reflejar correctamente la situación financiera de la cooperativa.*

1. *Como consecuencia de los ajustes realizados para el balance de apertura efectuado en los estados financieros con corte a diciembre de 2014, la cooperativa presentó un ajuste a la cuenta de Excedentes Acumulados negativo por valor de \$12.227 millones (una pérdida).*

*¿Cuál es el tratamiento a dar a esta partida...?*

*La supersolidaria tiene un proyecto de circular en el cual realiza la siguiente consideración. "Considerando que los ajustes generados en virtud de la adopción por primera vez de las NIIF obedecen al reconocimiento de la valoración de*



Consejo Técnico de la Contaduría Pública  
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

*partidas que aún no hacen parte del resultado y por lo tanto no se han realizado, ni fueron originados a partir de flujos de efectivo ...”*

*Después de esta consideración relaciona unos puntos en los cuales el factor común es que esta partida no se debe distribuir, no se debe compensar y que las mismas si son negativas deberán disminuir el patrimonio. Solo en el punto 4 refiere que “las entidades podrán disponer del saldo positivo que se haya generado en la partida de excedentes y/o pérdidas acumulados solo hasta cuando hayan sido efectivamente realizados.”*

*En el caso de COPSERVIR el ajuste generado en la adopción por primera vez, obedece a diferencias que si fueron generadas en flujos de efectivo y en consecuencia entenderíamos que debe tener un efecto en los excedentes de este primer cierre contable bajo NIIF, pero la circular no está en firme, pues continúa como proyecto ni es clara en el caso de que el ajuste sea negativo, pues el citado numeral 4 está indicado para cuando sea un saldo positivo, por lo cual queremos solicitar las respectivas indicaciones para este tipo de casos.*

2. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública atendió una consulta nuestra a través del radicado 2016-024 referente al concepto 2014-487 de febrero 12 de 2015. Tanto en la respuesta a la consulta como en el concepto, el CTCP indica la contabilización que se debe dar a los fondos sociales orientando de la siguiente manera:

**EJEMPLO**

La entidad cooperativa para el año 20x0 presenta excedentes por \$100; 10% de los excedentes son destinados para la creación del fondo de solidaridad establecido en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública  
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

**REGISTROS INCORRECTOS**

	Debito	Crédito
Excedentes acumulados	10	
Pasivo		10

Sección del Patrimonio 20x1 (Después de la creación del fondo)

Excedentes acumulados	90	
<b>Total Patrimonio</b>	<b>90</b>	

Ejecución del fondo en el año 20x1

	Debito	Crédito
Pasivo	10	
Efectivo		10

Nota: suponiendo de nuevo 100 de excedentes antes del gasto en 20X1, los excedentes de la entidad cooperativa para el año 20x1 son \$100.

**REGISTROS CORRECTOS**

	Debito	Crédito
Excedentes acumulados	10	
Reserva		10

Efectivo - Fondo	10	
Efectivo		10

Sección del Patrimonio 20x1 (Después de la creación del fondo)

Excedentes acumulados	90	
Reserva	10	
<b>Total Patrimonio</b>	<b>100</b>	

Ejecución del fondo en el año 20x1

	Debito	Crédito
Gasto (o activo)	10	
Efectivo-Fondo		10
Reserva	10	
Excedentes acumulados		10

Nota: suponiendo de nuevo 100 de excedentes antes del gasto en 20X1. Los excedentes de la entidad cooperativa para el año 20x1 son \$90, debido al gasto de \$10 por la ejecución del fondo, a menos que se tratara de un activo.

La entidad cooperativa para el año 20x2 destina el 10% de los excedentes del ejercicio anterior para la creación del fondo de solidaridad establecido en el artículo 54 de la Ley 79 de 1988

	Debito	Crédito
Excedentes acumulados	10	
Pasivo		10

	Debito	Crédito
Excedentes acumulados	9	
Reserva		9
Efectivo - Fondo	9	
Efectivo		9

Consejo Técnico de la Contaduría Pública  
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Sección del Patrimonio 20x2 (Después de la creación del fondo)		Sección del Patrimonio 20x2 (Después de la creación del fondo)	
Excedentes 20x0	90	Excedentes 20x0	100
Excedentes 20x1	90	Excedentes 20x1	81
		Reserva	9
<b>Total Patrimonio</b>	<b>180</b>	<b>Total Patrimonio</b>	<b>190</b>

Respecto a esta orientación nos genera varias dudas así:

Los registros de los fondos sociales, terminan con el traslado de la reserva patrimonial de los fondos a los excedentes acumulados, pero no indica que pasa con esta cuenta de excedentes acumulados posteriormente.

Dejar como un saldo en la cuenta de excedentes acumulados una partida que realmente se desembolsó generaría obligatoriamente el ir dejando periódicamente una parte de los excedentes en esta cuenta, acumulando una partida que no tiene un respaldo en los activos, dicho de otra manera, sería como tener una reserva cuando realmente ya fue utilizada. Cuando las reservas se invierten en activos o en infraestructura justificaría dicha reserva como un activo, pero en el caso de los fondos que se constituyen en una salida de ese activo, dicha reserva quedaría sin una justificación en el activo, pero sí con un efecto en los excedentes del periodo.

Al final del ejercicio en el año 20x2 se muestra un patrimonio de 190, incluyendo en ese patrimonio una reserva de 10 del periodo 20x0 y de 9 en el periodo 20x1, reservas que realmente ya no existen pues fueron pagadas en auxilios o contribuciones a los asociados.

Debería entonces realizarse la distribución del año siguiente, por ejemplo, el año 20x0 que tiene 100, 90 de excedentes del ejercicio y 10 de excedentes acumulados, sobre los 100.? ¿Cuál sería el tratamiento legal a dar a esos 10? Pues las normas de distribución de excedentes están referidas a los excedentes del ejercicio.

Lo anterior sin mencionar el efecto en la base de impuestos que este registro genera, pues la normatividad para este tipo de entidades dice que la base fiscal es la contable de acuerdo a la normatividad cooperativa, pero dicho excedente del periodo está afectado en el gasto con una reserva del periodo anterior.

En conclusión, si se aplica el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, nos encontraríamos con unos excedentes del ejercicio que estarían afectados por la ejecución de reservas de ejercicios anteriores; elemento que se traduce en una subestimación de la base para distribuir dichos excedentes de acuerdo a la Ley Cooperativa, con una disminución en el impuesto de renta producto de la ejecución de la citada reserva y con la existencia de un rubro en el patrimonio "Excedentes acumulados" que no reflejan la realidad económica de la entidad.

Dado lo anterior solicito su colaboración para determinar el tratamiento que se le dará a los ajustes negativos con cargo al patrimonio en ocasión de la convergencia y considerar los elementos expuestos acerca del tratamiento de la ejecución de la reserva del fondo de solidaridad.



Consejo Técnico de la Contaduría Pública  
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

## CONSIDERACIONES Y 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.

Con respecto a la primera inquietud planteada por el consultante, nos permitimos señalar que este Organismo se pronunció sobre este tema en el concepto con número de radicación 2017-025, el cual se encuentra en la ruta [www.ctcp.gov.co/Conceptos/Periodo 2017](http://www.ctcp.gov.co/Conceptos/Periodo%202017).

Y con respecto a la segunda pregunta los artículos 54, 55 y 56 la Ley 79 de 1988 dicen con respecto a los excedentes lo siguiente:

**Artículo 54.** *Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad.*

*El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:*

- 1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.*
- 2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.*
- 3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.*
- 4. Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.*

**Artículo 55.** *No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.*

*Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.*

**Artículo 56.** *Las cooperativas podrán crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados.*

*Igualmente podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo el ejercicio anual."*

Con base en los párrafos transcritos, la utilización de los excedentes se da cuando existen excedentes para hacerlo. Cualquier suma en excedentes acumulados queda a disposición de los asociados. Es claro que no se están tomando decisiones sobre excedentes inexistentes o que existan reservas después de haber sido utilizado el fondo de solidaridad. Por el contrario, se están utilizando excedentes que se habían apropiado con el fin de llevar a cabo un fin determinado y debido a que ya se cumplió el fin para el cual se habían destinado, es libre la entidad de utilizar los

Consejo Técnico de la Contaduría Pública  
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

excedentes acumulados según su disposición. Adicionalmente este Consejo no ha sugerido afectar los excedentes del ejercicio al revertir las reservas sino los excedentes acumulados para ponerlos a disposición de los asociados. Contrario a lo que expresa el consultante, como ya lo ha manifestado repetidamente este Consejo, no considerar el tratamiento contable que el CTCP ha señalado, desvirtúa la realidad financiera, teniendo en cuenta lo siguiente:

1. En contraposición a lo que algunos opinan, los fondos NO son pasivos, porque no cumplen el criterio de reconocimiento, dado que no existe una obligación presente porque por un lado, no hay un hecho que haya generado esa obligación. Esto porque una cosa es el excedente generado y otra muy distinta efectuar un pago a un tercero. El hecho que genera la obligación no es el excedente; es el compromiso de pagar, bien sea un bien o un servicio, y este solamente se da cuando tal compromiso se adquiere, lo cual no es con la generación del fondo (o reserva, como es el nombre apropiado).
2. No hay un crecimiento indefinido del patrimonio vía estos fondos, porque en realidad, la existencia de un activo implicaría su recuperación a través de la depreciación, que disminuye los excedentes, y si no es depreciable, el activo sigue respaldando la reserva. Si no se trata de un activo sino de un gasto, su ejecución de acuerdo con su naturaleza, es decir, como gasto, disminuye el excedente del ejercicio, así que el incremento en excedentes acumulados es equivalente a esa disminución.
3. La norma transcrita no establece que solo puedan distribuirse los excedentes del ejercicio. Esta es una interpretación de algo que no aparece en la regulación. Si los excedentes se han liberado, no conocemos que alguna norma impida que queden a disposición de los asociados.
4. No realizar la causación del gasto, cuando hay lugar a ello, contraviene la realidad económica y por ende la normatividad contable, porque la ejecución del fondo a través de gastos cumple el criterio de reconocimiento como tales, y no el de pasivo, como se expuso atrás.
5. Como lo ha dicho en varias ocasiones este Consejo, la evaluación del desempeño siguiendo el procedimiento contable que durante años ha efectuado el sector solidario, es absolutamente inexacta, porque no muestra la realidad financiera de la entidad ni mucho menos su desempeño financiero. No debe olvidarse que en Colombia no hay modelo contable distinto para entidades no lucrativas o del sector solidario, por lo cual los marcos técnicos normativos deben aplicarse a cabalidad, exceptuando los asuntos que han quedado expresamente señalados en los decretos reglamentarios.

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

Cordialmente,

**DANIEL SARMIENTO PAVAS**  
Consejero del Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Proyecto: Jessica A. Arévalo M.  
Consejero Ponente: Daniel Sarmiento P.  
Revisó y aprobó: Wilmar Franco F. / Daniel Sarmiento P. / Luis Henry Moya.

RESPUESTA COMUNICACIÓN ENVIADA POR CORREO ELECTRÓNICO  
INFO@MINCIT.GOV.CO

Bogotá D.C., 8 de Marzo del 2017

**1-INFO-17-003288**

Para: **german\_cardona@copservir.com**

**2-INFO-17-002552**

GERMAN CARDONA OSORIO

Asunto: Respuesta a la consulta 2017-043

Buen día:

Adjunto la respuesta del Consejo Técnico de la Contaduría Pública a la consulta formulada por usted.

Cordialmente,

**DANIEL SARMIENTO PAVAS**

CONSEJERO

Anexos: 2017-043.pdf

Proyectó: JESSICA ANDREA AREVALO MORA - CONT

Revisó: DANIEL SARMIENTO PAVAS



