



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 23 de Abril de 2007
CTCP N° 051 / 2007

Señor:
CLAUDIA HELENA DELGADO
T.P. 90.342-T
Transversal 41A No. 39 A - 15 Sur
CIUDAD

REFERENCIA

FECHA DE LA CONSULTA....:	17 de Enero de 2007
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	DIRECCIÓN DE IMPUESTO NACIONALES
N° DE RADICACIÓN CTCP...:	100988
TEMAS.....:	PROVISIÓN DE INGRESOS

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

PREGUNTA 1 (Textual):

“DE LA MANERA MÁS ATENTA Y CON BASE EN EL DERECHO DE PETICIÓN CONSAGRADO EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA EN EL ARTÍCULO 23, SOLICITO SU CONCEPTO PARA ACLARAR EN MI CALIDAD DE CONTADORA PÚBLICA, EL SIGUIENTE TEMA:

SE PUEDE REGISTRAR UNA PROVISIÓN DE INGRESOS, POR EL MONTO ESTIMADO DE UN SERVICIO O DE UNA VENTA, QUE NO SE ENCUENTRAN FACTURADOS ANTE UNA ENTIDAD EN VIRTUD DE UN CONTRATO DE PRESENTACIÓN DE SERVICIOS, POR ENCONTRARSE DICHOS CONCEPTOS EN CONCILIACIÓN (PENDIENTES DE APROBACIÓN PARA FACTURACIÓN Y PAGO) E INCLUIR DICHOS VALORES PARA EL CÁLCULO DEL INGRESO GRAVABLE.

EN RESUMEN LA PROVISIÓN DE INGRESOS ESTIMADOS SE PUEDE TOMAR YA SEA CONTABLE O FISCALMENTE? ”



RESPUESTA:

Se aprecia en la consulta que el interrogante planteado puede tener relevancia frente a la aplicación de disposiciones de carácter tributario, razón por la cual debemos puntualizar que la misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional.

Es por ello que cuando se contempla entre sus funciones servir como órgano consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la contaduría pública y del desarrollo del ejercicio profesional, tal competencia no puede extenderse al análisis, la interpretación, aplicación o efectos de disposiciones de estirpe meramente tributaria, materia que escapa a la órbita de competencia funcional de este organismo de orientación técnico – contable y que se halla asignada de manera exclusiva y excluyente a las autoridades reguladoras en el ámbito impositivo.

Por esta razón, la orientación de nuestra respuesta se circunscribirá a la órbita de la técnica y el conocimiento contable.

De acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados enmarcados en el Decreto 2649 de 1993, la contabilidad debe reflejar la realidad económica de la empresa, registrando fielmente las operaciones realizadas, con observancia de las normas básicas y técnicas. Generando como resultado una información contable que cumpla lo expresado en los artículos 3 y 4 del mencionado Decreto:

“(...) Art. 3º. Objetivos básicos. La información contable debe servir fundamentalmente para:

- 1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período.*
- 2. Predecir flujos de efectivo.*
- 3. Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios.*
- 4. Tomar decisiones en materia de inversiones y crédito.*
- 5. Evaluar la gestión de los administradores del ente económico.*
- 6. Ejercer control sobre las operaciones del ente económico.*
- 7. Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas.*



8. Ayudar a la conformación de la información estadística nacional, y
9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad.

Art. 4º. Cualidades de la información contable. Para poder satisfacer adecuadamente sus objetivos, la información contable debe ser comprensible y útil. En ciertos casos se requiere, además, que la información sea comparable.

La información es comprensible cuando es clara y fácil de entender.

La información es útil cuando es pertinente y confiable.

La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna.

La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos.

La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes. (...)"

Ahora bien, es claro que en el desarrollo de las operaciones del ente económico puede presentarse el caso en el que los proveedores no entreguen oportunamente las facturas, y lo hagan en una fecha posterior al último día del mes al que pertenece la operación; situación que dificulta la inclusión del hecho económico en el periodo correspondiente y en consecuencia su causación en la fecha correcta,

Al respecto el Decreto 2649 de 1993 establece en las normas básicas los principios de esencia sobre forma, realización, asociación, importancia relativa o materialidad y prudencia, los cuales deben ser observados para el caso que nos ocupa:

*"(...) Art. 11. Esencia sobre forma. **Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.***

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.

*Art. 12. Realización. **Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.***



Art. 13. Asociación. Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generara beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente.

Art. 16. Importancia relativa o materialidad. El reconocimiento y presentación de los hechos económicos debe hacerse de acuerdo con su importancia relativa. Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información.

Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda.

Art. 17. Prudencia. Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificarle un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. (...) (Las negrillas no hacen parte del texto original)

En concordancia con las disposiciones anteriores y con lo citado en la consulta, el ingreso corresponde a un servicio efectivamente prestado y sobre el cual se tiene el derecho de cobrar la contraprestación que se haya pactado. No se tiene incertidumbre alguna sobre la realización del ingreso, toda vez que de la ejecución del servicio el ente económico obtendrá un beneficio económico futuro.

Ahora bien, la contabilidad en Colombia se establece sobre el principio de asociación y causación, en el que los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente, asociando a los ingresos, los costos y gastos en los que se incurrieron para la obtención de los mismos.

Así mismo, el artículo 99 del Decreto 2649 de 1993 establece los requisitos necesarios para el reconocimiento de ingresos por concepto de prestación de servicios. La norma establece:

“ARTICULO 99. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Para que pueda reconocerse en las



cuentas de resultados un ingreso generado por la prestación de un servicio se requiere que:

- 1. El servicio se haya prestado en forma cabal o satisfactoria.**
- 2. No exista incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir por la prestación del servicio, y se reconozcan los costos que ha de ocasionar dicha prestación.**
- 3. Tratándose de servicios continuados sobre un proyecto o contrato, el valor de los mismos se cuantifique según el grado de avance, si ello es procedente; y que en caso contrario, se reconozca el ingreso con base en proyectos o contratos terminados.**
- 4. En caso de contratos a largo plazo, se constituyan provisiones para pérdidas futuras previstas, tan pronto como sean determinables.”**
(Resaltado fuera del texto original)

El reconocimiento del ingreso debe efectuarse en el periodo en que se realiza, siempre y cuando se cumplan las condiciones anteriormente señaladas. No obstante, dado que la factura se encuentra en proceso de aprobación por parte del cliente, este es un procedimiento formal para la culminación de la transacción, sin que ello pueda tener efectos en la realidad misma de la operación o en las condiciones iniciales del contrato del servicio que sustenta el monto cobrado; la contabilización de dicho ingreso se podrá efectuar a partir de esta base de estimación como también lo establece el artículo 47 del decreto 2649 de 1.993, para el reconocimiento de ingresos en la elaboración de estados financieros de periodos intermedios

En el caso de presentarse alguna diferencia en el valor de la factura en trámite de aprobación y la estimación para efectos de su registro, esta se reconocerá y formalizará a través de una nota de contabilidad, y se registrará en el mes siguiente, como un ajuste al ingreso.

Ahora bien, es preciso señalar que dichos ajustes pueden efectuarse cuando se trate de registros contables de periodos intermedios, y no registros contables de cierre al 31 de diciembre¹, caso en el cual deben incorporarse en la contabilidad todas las partidas que afecten la realidad económica de la entidad.

¹ “(...) Art. 9o. Período. El ente económico debe preparar y difundir periódicamente estados financieros, durante su existencia.
Los cortes respectivos deben definirse previamente, de acuerdo con las normas legales y en consideración al ciclo de las operaciones.



Así las cosas, la situación registrada en la contabilidad **no corresponde** a una provisión de ingresos (SIC), como lo menciona la consulta, toda vez que, la prestación del servicio no tiene incertidumbre respecto a su ocurrencia; por el contrario corresponde a un hecho efectivamente realizado. Por tanto, puede referirse más bien a una estimación del ingreso para efectos de su respectivo registro y no a contingencias de pérdidas probables frente a servicios efectivamente prestados cuyo pago está en proceso de trámite. En efecto, el Decreto 2649 de 1993 en los artículos 38 y 52 define:

“(...) Art. 38. Ingresos. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.(...)”

“(...) Art. 52. Provisiones y contingencias. Se deben contabilizar provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables así como para disminuir el valor reexpresado si fuere el caso de los activos, cuando sea necesario de acuerdo con las normas técnicas. Las provisiones deben ser justificadas, cuantificables y confiables.(...)” (La negrilla no hace parte del texto original)

En consecuencia, el reconocimiento de la ejecución del servicio no se corresponde con la definición expresa de provisión, antes citada; por tanto, el valor de los servicios realmente prestados debe reflejarse en el Estado de Resultados como ingreso, en el periodo en el que se realizaron, cuyos costos y gastos asociados con tales ingresos posiblemente hayan sido contabilizados, cumpliendo cabalmente con los principios de contabilidad expuestos a lo largo de este documento, así como con los demás establecidos en el Decreto 2649 de 1993.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 10 de Abril de 2007 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Por lo menos una vez al año, con corte al 31 de diciembre, el ente económico debe emitir estados financieros de propósito general. (...)” (La negrilla no hace parte del texto original)



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

CTCP N° 051 / 2007
23 de Abril de 2007 - 17:32
Página 7 de 7

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/mlab

Documento3
09/04/2007 11:05