

CTCP

Bogotá, D.C.,

Señor (a)

JORGE LEONARDO TORRES GARNICA

leonardotorresgarnica@gmail.com

Asunto: Consulta 1-2020-005280

REFERENCIA:

Fecha de Radicado	06 de Marzo de 2020
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2020-0273 -CONSULTA
Código referencia	0-2-200
Tema	Inquietudes sobre Estados Financieros

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, rede acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, 2170 de 2017, 2483 de 2018 y 2270 de 2019, 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 contabilidad, 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.

RESUMEN:

“Las inversiones en subsidiarias se miden de conformidad con los marcos de información financiera, no obstante en los estados financieros separados de las tres opciones de medición, la entidad debe medir dicha inversión por el método de participación, y no por el costo o de acuerdo con la norma o sección de instrumentos financieros, lo que no se considera una excepción, debido que no se aparta de los marcos de información financiera”

CONSULTA (TEXTUAL)

“(…) 1. Una Sociedad que tiene una inversión del 25% en otra sociedad y no tiene influencia significativa, puede medir esta al Costo, sin utilizar el Método de Participación, puesto en Colombia se tiene la excepción a las NIIF que toda participación en asociadas se debe

Calle 28 N° 13A -15 Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@minciti.gov.co

www.minciti.gov.co



GD-FM-009.v20

hacer método de participación, pero desde que porcentaje aplica esta excepción (50% cuando es subsidiaria o desde el 20% como se refiere el estándar).

2. El Impuesto diferido según el estándar se debe aplicar de acuerdo a la tarifa vigente de cierre, pero si el impuesto diferido se realiza en años posteriores se pueden aplicar la tarifa del año siguiente, por ejemplo, una diferencia temporaria del año 2019 le calcularía el 32% al cierre de la vigencia, que es el impuesto de renta del año 2020, cuando se realiza o todas las diferencias deben ser a la tarifa del cierre del 33%.

3. La diferencia en cambio por medición al valor razonable de contratos derivados de obligaciones financieras en moneda extranjera, en una sociedad que no tiene implementado contabilidad de coberturas, impacta los resultados del periodo, en una presentación del estado de resultados por función, esta diferencia en cambio no realizada se presenta dentro del grupo de los costos por prestamos o en otros gastos.

4. En un Estado de Resultados por función no se debe mostrar la ganancia operacional, cual sería un ejemplo de la Estructura? (...)"

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. 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.

Mediciones de inversiones en instrumentos de patrimonio en una Sociedad donde la participación mantenida es del 25%, pero sobre la cual no se tiene influencia significativa

Respecto de las inversiones en instrumentos de patrimonio, donde una entidad mantenga más del 20% de participación en una sociedad, se manifiesta lo siguiente:

Aspectos para considerar	Anexo 1 DUR 2420 de 2015	Anexo 2 DUR 2420 de 2015
Presunción refutable de influencia significativa.	Se presume que la entidad ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe (NIC 28.5).	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, se supone que tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe (14.3 literal a).
Medición de inversiones donde no se ejercer control, control conjunto e influencia significativa.	Se deben medir según lo especificado en la NIIF 9 <i>Instrumentos financieros</i> .	Se deben medir de conformidad con la sección 11 de la NIIF para las PYMES.

Excepción a las NIIF que toda participación en asociadas se debe hacer método de participación, pero desde que porcentaje aplica esta excepción (50% cuando es subsidiaria o desde el 20% como se refiere el estándar).

A nuestro parecer el consultante confunde el concepto de influencia significativa con el de control, los conceptos se refieren a lo siguiente:

Término	NIIF¹ – Grupo 1	NIIF para las PYMES² – Grupo 2
Control	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 (NIIF 10.6).	Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades (párrafo 9.4 de la NIIF para las PYMES).
Influencia significativa	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 (NIC 28.3).	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 (párrafo 14.3 de la NIIF para las PYMES).

El artículo 2.1.2 del Decreto 2420 de 2015 se refiere a lo siguiente:

“3. (...) En los estados financieros separados las entidades controladoras deberán registrar sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el Método de la Participación, tal como se describe en la NIC 28.

4. El marco técnico normativo para el Grupo 2, que se incorpora como Anexo 2.1 al presente Decreto, se aplicará a partir del 1° de enero de 2017, permitiendo su aplicación anticipada. En los estados financieros separados las entidades controladoras deberán registrar sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995”.

De acuerdo con lo anterior se interpreta lo siguiente:

1. Las inversiones en asociadas (influencia significativa) se miden de conformidad con lo expuesto en los marcos de información financiera (NIC 27 y 28, Sección 9 y 14), tanto en los estados financieros separados como en los consolidados; y
2. Las inversiones en subsidiarias (control) se miden de conformidad con los marcos de información financiera (NIIF 10, NIC 27, Sección 9), no obstante en los estados financieros separados de las tres opciones de medición (política

¹ Las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF, se encuentran incorporadas en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

² La Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES –NIIF para las PYMES, se encuentra incorporada en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

contable) permitidas por la NIC 27 y la sección 9, la entidad debe medir dicha inversión por el método de participación, y no por el costo o de acuerdo con la norma o sección de instrumentos financieros, lo que no se considera una excepción, debido que no se aparta de los marcos de información financiera.

En conclusión, si una entidad aplica las normas del Grupo 1, y una inversión no cumple las condiciones para ser clasificada como subsidiaria, asociada o negocio conjunto, esta deberá medirse según los lineamientos establecidos en la NIIF 9, esto es al valor razonable con cambios en resultados o en el otro resultado integral. Para la estimación del valor razonable se puede considerar la aplicación de los ejemplos ilustrativos que acompañan la NIIF 13 Mediciones del Valor Razonable – Instrumentos de patrimonio no cotizados que están dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros.³

Tarifa aplicable al momento de calcular el Impuesto Diferido.

De acuerdo con los marcos de información financiera se especifica lo siguiente:

- 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 (NIC 12.47); o
- Una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente (29.29 de la NIIF para las PYMES).

Lo que podría incluir tarifas del 10%, 32%, 31% 30% o la que considere aplique cuando el activo se realice o el pasivo se cancele.

Diferencia en cambio por medición al valor razonable de contratos derivados de obligaciones financieras en moneda extranjera, en una sociedad que no tiene implementado contabilidad de coberturas.

Cuando una entidad mantiene derivados financieros relacionados con un pasivo con una entidad financiera (por ejemplo Swap de tasa, o forward sobre tasa de cambio, entre otros) y no utiliza la contabilidad de coberturas, entonces medirá dicho derivado financiero por su valor razonable (ver párrafo 4.2.1 de la NIIF 9) con cambios en resultados (en este caso el valor razonable incluye la variación en el valor del derivado en moneda extranjera, y el efecto de la diferencia en cambio)

Por lo anterior, cuando una entidad mantiene un derivado financiero y lo mide al valor razonable, pero no utiliza la contabilidad de coberturas, es apropiado presentar de manera separada dichas variaciones en un rubro diferente a la partida cubierta, en este caso en un rubro diferente al gasto financiero y la diferencia en cambio del pasivo financiero

³ Tomado de: <https://samantilla1.net/ejemplos-ilustrativos-acompanan-la-niif-13-medicion-del-valor-razonable/> (Consulta, Abril 30 de 2020).

en moneda extranjera. Dicho rubro separado podrá presentarse como “variación en el valor razonable en derivados financieros”. Lo anterior difiere cuando se utiliza la contabilidad de coberturas.

No es necesario separar el resultado por diferencia en cambio del derivado financiero expresado en moneda extranjera, del valor razonable del mismo, lo anterior teniendo en cuenta el párrafo 23 de la NIC 21 que manifiesta lo siguiente:

“Al final de cada periodo sobre el que se informa:

(...)

(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”.

¿En un Estado de Resultados por función no se debe mostrar la ganancia operacional, cual sería un ejemplo de la Estructura?

La utilidad operacional es una medida del rendimiento de una entidad, y corresponde al importe neto que resulta de restar a los ingresos de actividades ordinarias, los gastos de la entidad. Respecto de este tema, mediante concepto 2018-0545 el CTCP manifestó lo siguiente:

“La Utilidad operacional, no es definida en el Decreto 1082 de 2015, tampoco es definida en el Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, 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 694 de 2007⁴:

“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:

<i>Ingresos operaciones (ventas) menos devoluciones</i>	XXXX
<i>Menos, costo de ventas</i>	(XXXX)
<i>Igual utilidad bruta</i>	XXXX
<i>Menos gastos operacionales (gasto de administración y de ventas)</i>	(XXXX)
<i>Igual utilidad operacional</i>	XXXX

⁴ Consultado en el link http://www.ctcp.gov.co/files/concept/CTCP_CONCEPT_694_2007_59.pdf en julio 23 de 2018.



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:

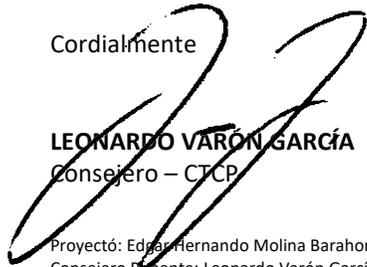
Ingresos de actividades ordinarias	XXXX
Menos, costo de ventas	(XXXX)
Igual utilidad bruta	XXXX
Menos gastos (sin incluir gastos financieros, y partidas inusuales)	(XXXX)
Igual utilidad operacional	XXXX
Más otros ingresos	XXXX
Menos otros gastos	(XXXX)
Menos gastos financieros	(XXXX)
Menos resultado 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 (...)"

De acuerdo con lo anterior, la entidad determinará si considera útil o adecuado mostrar en el estado de resultados un rubro denominado ganancia de la operación o utilidad operacional, lo cual puede ser bastante pertinente para los usuarios de la información financiera.

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


LEONARDO VARÓN GARCÍA
Consejero – CTC

Proyectó: Edgar Hernando Molina Barahona / Leonardo Varón García
Consejero Fuente: Leonardo Varón García
Revisó y aprobó: Carlos Augusto Molano R. / Leonardo Varón García / Wilmar Franco Franco

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



Radicado relacionada No. 1-2020-005280

CTCP

Bogota D.C, 1 de mayo de 2020

Señor(a)
JORGE LEONARDO TORRES GARNICA
leonardotorresgarnica@gmail.com; emolina@mincit.gov.co

Asunto : CONSULTA CONSEJO TECNICO LA CONTADURIA 2020-0273

Saludo:

"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,

LEONARDO VARON GARCIA
CONSEJERO
CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Copia:
CopiaExt:

Folios: 1
Anexo:
Nombre anexos: 2020-0273 Inquietudes estados financieros env LVG CAM WFF.pdf

Revisó: EDGAR HERNANDO MOLINA BARAHONA 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

