



CTCP-10-01364-2018

Bogotá, D.C.,

Señor

**CARLOS ARTURO ROJAS OVIEDO**

carov88@yahoo.es

Asunto: Consulta 1-2018-026638

| REFERENCIA:            |                                          |
|------------------------|------------------------------------------|
| Fecha de Radicado:     | 17 de 10 de 2018                         |
| Entidad de Origen:     | Consejo Técnico de la Contaduría Pública |
| Nº de Radicación CTCP: | 2018-927 CONSULTA                        |
| Código referencia:     | O-1-260                                  |
| Tema:                  | Ganancias por acción                     |

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, 2101, 2131 y 2132 de 2016, y 2170 de 2017, 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 3° 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**

*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.*





## CONSULTA (TEXTUAL)

### *Ajustes retroactivos*

64 Si el número de acciones ordinarias o de acciones potenciales ordinarias en circulación se incrementase como consecuencia de una capitalización de ganancias, una emisión gratuita o un desdoblamiento de acciones, o disminuyese como consecuencia de una agrupación de acciones, el cálculo de las ganancias por acción, básicas y diluidas para todos los periodos presentados deberá ajustarse retroactivamente. Si estos cambios se produjeran después de la fecha del periodo sobre el que se informa pero antes de la formulación de los estados financieros, los cálculos por acción correspondientes a todos los periodos para los que se presente información deberán basarse en el nuevo número de acciones.

Deberá revelarse el hecho de que los cálculos por acción reflejan tales cambios en el número de acciones. Además, las ganancias por acción básicas y diluidas de todos los periodos sobre los que se presente información, deberán ajustarse por los efectos de errores y ajustes derivados de cambios en las políticas contables, contabilizadas retroactivamente.

Norma de la que se solicita consulta:

El párrafo 22.7 (b) de las NIIF PYMES indica "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".

Bajo las normas contables anteriores en Colombia, lo anterior 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).

### *Preguntas:*

Bajo el entendido que se cumple el requisito de no reembolso, ...

- 1) ¿Las NIIF COMPLETAS preveen (sic) el mismo criterio de reconocimiento del párrafo 22.7 (b) de las NIIF PYMES? ¿Cómo se reconoce en las NIIF COMPLETAS la situación plasmada en el citado párrafo de las NIIF PYMES?
- 2) ¿Para el cálculo de la ganancia por acción (NIC 33 o NIIF PYMES párrafo 3.25) se deben incluir las acciones aún no emitidas que se emitirán con cargo al efectivo u otros recursos recibidos para la suscripción de acciones?





- 3) 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?

## 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.

### 1- ¿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 plenas la situación plasmada en el citado párrafo de las NIIF PYMES?

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 32<sup>1</sup> 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.*

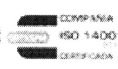
*(b) Si el instrumento será o podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor, es:*

*(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. (...)”.*

De acuerdo con lo anterior, 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.

<sup>1</sup> La NIC 32 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.





Mediante concepto 2018-096 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 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”.*

**2- Para el cálculo de la ganancia por acción (NIC 33 o NIIF PYMES párrafo 3.25), ¿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 manera<sup>2</sup>:

*“(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 (o el devengo) 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.*

<sup>2</sup> NIC 33 párrafo 21. La NIC 33 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.





*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”.*

De acuerdo con lo anterior, 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 ordinaria 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:

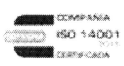
*“Se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción básicas las acciones ordinarias que vayan a ser emitidas para la conversión de un instrumento obligatoriamente convertible, desde la fecha en la que el contrato sea suscrito”.*

**3- 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”; (...)*



ISO 14001  
CERTIFICADA  
ISO-201302043

Nit. 830115297-6

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

Conmutador (571) 6067676

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



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 CTCP

Proyectó: Leonardo Varón García

Consejero Ponente: Leonardo Varón García

Revisó y aprobó: Leonardo Varón García, Wilmar Franco Franco.





GOBIERNO  
DE COLOMBIA



MINCIT

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

Bogotá D.C., 28 de Noviembre del 2018

**1-2018-026638**

Para: **carov88@yahoo.es**

**2-2018-029176**

CARLOS ARTURO ROJAS OVIEDO

Asunto: Consulta 2018-927

BUENAS TARDES

Damos respuesta a la Consulta 2018-927

**LEONARDO VARON GARCIA**

CONSEJERO

Anexos: 2018-927 Ganancias por acción env LVG WFF.pdf

Proyectó: MARIA AMPARO PACHON PACHON-CONT

Revisó: WILMAR FRANCO FRANCO

Nit. 830115297-6

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

Conmutador (571) 6067676

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.V16

