El progreso es de todos | Mincomercio

Consejo Técnico de la Contaduría Pública

CTCP

Compilación de conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública por el periodo 2017

Noviembre de 2020

Introducción

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP en Colombia, como organismo de normalización técnica de normas contables e información financiera y de aseguramiento de la información, facultado conforme a lo dispuesto en el artículo 6 "*Autoridades de regulación y normalización técnica"* de la Ley 1314 de 2009, adscrito al Ministerio de Comercio Industria y Turismo; tiene abierta a la comunidad, a quien(es) denominamos como peticionario(s) la posibilidad de realizar cualquier tipo de consultas que genere inquietudes, aclaraciones, precisiones, para orientar en todos los aspectos técnico-científicos relacionados con la aplicación de las Normas de Información Financiera, sobre el ejercicio profesional del contador público, sobre revisoría fiscal y la aplicación de las Normas de Aseguramiento de Información y sobre contabilidad, considerando para ello las leyes aplicables vigentes tales como la Ley 145 de 1960, 43 de 1990, 1314 de 2009, Código de Comercio, DUR 2420 de 2015 y demás normatividad expedida por parte del Gobierno Nacional.

El objetivo del documento de compilación es dar a conocer consultas seleccionadas, debido a su importancia y relevancia, para que el público en general, los profesionales de la contaduría pública, los estudiantes de contaduría, los administradores, empresarios y en general, los interesados en conocer la diferente doctrina emitida por este organismo. En esta ocasión la compilación se refiere a consultas realizadas en el año 2017.

El CTCP ha emitido numerosos conceptos que se refieren a temas relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, en cumplimiento de su función de resolver inquietudes sobre la aplicación de los marcos técnicos expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009. Antes de remitir una nueva consulta al CTCP, le recomendamos consultar previamente esta base de datos para determinar si tu inquietud u otra similar ha sido resuelta por este organismo de normalización técnica. Por favor utiliza el buscador aplicando los siguientes filtros: año, tema y/o número de concepto.

Con sentimientos de aprecio, y en espera que el documento sea de utilidad para la comunidad en general;

Leonardo Varón García

Consejero del CTCP

¿Porque compilar?

Empecemos por el significado de la palabra "*compilar*" definido por la RAE como: "*Allegar o reunir en un solo cuerpo de obra, partes, extractos o materias de otros varios libros o documentos*"

Cada año el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP recibe en promedio más de 1000 consultas sobre diversos asuntos relacionados con la práctica profesional contable y con la aplicabilidad de las normas vigentes y concordantes en la materia; cada una de ellas es debidamente analizada y procesada por los miembros y personal de apoyo del CTCP quienes no solo brindan orientación técnica-legal, sino que debaten aspectos desde la práctica, enriqueciendo de esta manera la respuesta enviada a cada consultante. Estas respuestas se publican en la página web del CTCP, sin embargo, es una data amplia, en la que una persona pese a aplicar los filtros allí disponibles no le es posible encontrar de manera puntual lo que busca.

En este sentido, el propósito es brindar a la comunidad en general un documento en donde se visualice un listado a través de una tabla de contenido, con algunos extractos de temas resueltos por el CTCP en el año 2017, compilando de esta manera un 27% del total de las 1111 contestadas. Esto permitirá no solo poder encontrar una respuesta de manera más amigable a la duda que se posea al momento de ir a este documento, sino visualizar casos prácticos que pueden ser material de estudio para los futuros profesionales o para quienes desean fortalecer su "*expertise*" en la práctica contable.

Paola Andrea Sanabria González

Contador público- contratista CTC

Forma como se realizó la compilación

El proceso de compilación consistió en un proceso para la selección, depuración, compilación y clasificación de los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP durante el año el 2017.

Inicialmente se realizó una convocatoria en el grupo de estudio de NIIF del Colegio de Contadores Públicos de Colombia - CONPUCOL, de la cual tomaron parte 30 Contadores Públicos de Bogotá, Bucaramanga, Cajicá, Cúcuta, Neiva, Quibdó, Tunja y Villavicencio.

A través de sesiones virtuales se desarrolló el trabajo, siguiendo los siguientes parámetros:

- Los conceptos que se trataban de traslados a otras entidades se identificaron para ser retirados de la compilación;
- Los conceptos que tenían como objetivo referenciar otro(s) concepto(s) se identificaron para ser retirados de la compilación; y
- Los conceptos donde el CTCP no tenía competencia se identificaron para ser retirados de la compilación;

Respecto de los demás conceptos, se identificaron los que tenían pertinencia e importancia para la comunidad en general, ellos fueron compilados para entrar a una etapa de edición.

En dicha etapa se han eliminado los párrafos introductorios, se han corregido algunos errores ortográficos, se han suprimido frases o palabras que no se consideran relevantes en la compilación, y se ha colocado un "(…)", que identifica que se ha suprimido texto. Dicho trabajo fue realizado tanto en la pregunta del consultante, como en la respuesta emitida por parte del CTCP, por lo que si alguno está interesado en consultar la consulta original podrá ingresar a la página web del CTCP para observarla.

Por último se ha asignado un título a la consulta, se incorporaron en un documento unificado, y se han clasificado de orden alfabético, con el objetivo que sea útiles a la comunidad en general.

Miguel Ángel Díaz Martinez

Contador público

Tabla de contenido

Introducción 2
¿Porque compilar? 3
Forma como se realizó la compilación 4
Tabla de contenido 5
Activo intangible – modelo de la revaluación PYMES 13
Activo intangible adquirido 15
Activo intangible – licencias 16
Activo intangible - software 18
Activo intangible 19
Activo biológico - valor razonable 21
Activo biológico - valoración 23
Activos en consejos comunitarios 24
Activos financieros 25
Activos y pasivos por impuestos – presentación NIIF 27
Adquisición de compañías controladas anteriormente 29
Anticipos - deterioro de anticipos entregados sin legalizar 30
Anticipos 31
Anticipo para compra de inmuebles 32
Aportes del estado a una corporación 33
Arrendamiento operativo o financiero 36
Arrendamientos – Lease back 37
Auditoría de costos 38
Auditoría externa - funciones 39
Beneficios económicos futuros 40
Bienes recibidos en dación de pago 41
Bienes de capital 43
Calendario de implementación NIIF 45
Cambio de grupo - del grupo 2 al grupo 1 46
Cambio de grupo - entidades del grupo 2 que se acogen al marco de las entidades del grupo 1. 49
Cambios en políticas contables, cambio en estimaciones y errores 50
Certificación de la composición accionaria de una sociedad 52
Certificaciones del Revisor Fiscal 53
Certificación de información financiera en un municipio 55
Certificación de asistencia a capacitaciones 56
Certificación de estados financieros - afirmaciones 57

Clasificación del grupo 3 58
Código de ética 59
Código de ética 60
Combinación de negocios 61
Consolidación de subordinadas no controlantes 62
Consolidación de estados financieros 63
Consolidación - absorción sin liquidación 64
Consorcios 65
Consorcios y uniones temporales 67
Consorcios tratamiento contable y consolidación 69
Contabilidad por centro de costos 70
Contabilización de apoyos comerciales 71
Contador y Revisor Fiscal de forma simultánea 73
Contador - obligaciones 74
Contador - responsabilidad 75
Contador - servicios privativos 76
Contador - renuncia 77
Contador - responsabilidad 78
Contador - derechos y obligaciones 79
Contador retirado - obligaciones 80
Contador - obligaciones 82
Contador – responsabilidad en documentos firmados 83
Contador - contrato de colaboración 84
Contrato de arrendamiento 86
Contrato de concesión - medición 87
Contrato de concesión - ingresos y costos 97
Contrato de concesión - concesiones 4G 99
Convenios de colaboración interinstitucional 103
Convenio de asociación 106
Copias de seguridad sobre el software contable 107
Costos por préstamos 108
Cronograma de aplicación en una IPS 109
Derecho de inspección en sociedades 110
Deterioro de inventarios y cuentas por cobrar 112
Diferencia en cambio 115
Diferencia en cambio en cuentas por cobrar a clientes 116
Donaciones condicionadas 117

Donaciones recibidas 118
Efectivo restringido - NIIF PYMES 119
Empresas en liquidación – transición a NIIF 120
Empresas en liquidación 122
Empresas en liquidación - reconocimiento 124
Equivalentes al efectivo 125
Entidades que pertenecen al Grupo 1 126
Errores en los estados financieros 128
Errores en estados financieros 129
Errores contables en el reconocimiento inicial 131
Errores en ESFA 132
Errores en estados financieros 133
ESAL - varios temas 134
ESAL - estados financieros 141
ESAL - obligados a llevar contabilidad 142
Escisiones en PYMES 143
ESFA - reconocimiento del ajuste en una cooperativa 145
ESFA - tratamiento contable de la pérdida en el primer año de aplicación de NIIF 148
ESFA de una PYMES no realizado en 2015 149
ESFA - estado de Situación Financiera de Apertura 150
ESFA - pasivos financieros con tasa variable 152
Estado de flujo de efectivo cifras comparativas 153
Estados Financieros – certificación por el outsourcing contable 154
Estados financieros - formalidades 155
Estados financieros - revelaciones 157
Estados financieros bajo NIIF 158
Estados financieros certificados 159
Estados financieros intermedios 161
Estados financieros - firma 164
Estados Financieros consolidados 166
Estados financieros firma en las notas 167
Estados financieros consolidados 168
Estados financieros – aprobación en PH 169
Estados financieros - presentación 170
Estados financieros - validez 172
Estados financieros - firma 173
Estados financieros - firma 175

Estados financieros comparativos - PYMES 178
Exploración y explotación de recursos minerales 179
Exploración o evaluación de recursos minerales 181
Fiducia en garantía 183
Fusiones en empresas grupo 1 y 2 186
Gastos por intereses 187
Gastos personales del empresario 190
Hipótesis de negocio en marcha 192
Hipótesis de negocio en marcha 194
Iglesia - registros contables 195
Impuesto diferido 196
Impuesto diferido en cooperativas 198
Impuesto diferido - contabilización 199
Impuesto diferido - reconocimiento 201
Indemnizaciones 204
Indemnizaciones 208
Ingresos - reconocimiento por avance de obra 209
Ingresos recibidos para terceros 211
Ingresos para terceros 212
Ingresos en contrato de mandato por administración en copropiedades 213
Ingresos en entidades sin ánimo de lucro 214
Ingresos por recaudo cajas de compensación 216
Ingresos en telecomunicaciones 219
Ingresos – empresa de transporte 222
Ingresos - relación de agente o principal 223
Inhabilidades del Revisor Fiscal 226
Inhabilidades del Revisor Fiscal 227
Inhabilidades del Revisor Fiscal 228
Inhabilidades del Revisor Fiscal 229
Inhabilidades del Revisor Fiscal 230
Inhabilidades del Revisor Fiscal – propiedad horizontal 233
Inhabilidades del Revisor Fiscal 234
Inhabilidades del Revisor Fiscal 235
Inhabilidades del Revisor Fiscal 236
Inhabilidades del Revisor Fiscal 237
Inhabilidades del Revisor Fiscal 238
Inhabilidades del Revisor Fiscal 239

Instrumento de patrimonio - valor razonable 240
Instrumento de patrimonio - acciones en usufructo 242
Instrumento de patrimonio - medición posterior 244
Instrumento de patrimonio 245
Instrumentos financieros - deterioro 246
Instrumentos financieros – baja en cuentas 247
Instrumentos financieros 249
Instrumentos financieros 251
Inventarios - costos indirectos 254
Inventarios - registro de muestras en importaciones 255
Inventarios importados de Casa Matriz 256
Inventarios – costo del producto 257
Inventarios para prestadores de servicios 258
Inventarios - valor neto de realización negativo y ajuste de avalúo en PPYE 259
Inventarios - impuesto al consumo 260
Inversiones en asociadas - plusvalía 261
Inversiones en asociadas 264
Ley sobre normas de contabilidad y auditoría 266
Libros de contabilidad 268
Marcos normativos NIF y declaraciones tributarias 269
Memorando técnico de NIIF 270
Microempresas - incumplimiento cronograma aplicación 271
Microempresas - estados financieros 272
Moneda funcional 273
Negocio en marcha - revelaciones 275
Normas de aseguramiento – auditoría en el sector público 277
Normas de Aseguramiento 278
Normas de Aseguramiento de la Información - NAI 281
Normas de Aseguramiento de Información Financiera 283
Obligación de aplicar NIIF 289
Obligación de cumplir con conceptos de CTCP 290
Obligados a llevar contabilidad 292
Otros activos - esculturas 296
Partes relacionadas - personal clave de la entidad 298
Pasivos con socios 299
Pasivo estimado por impuesto de renta 300
Pasivo por pensiones de jubilación 301

Patrimonio - dividendos pagados en acciones 302
Patrimonio - distribución de utilidades sobre ingresos por forwards 304
Patrimonio - reservas en fondos de empleados 306
Patrimonio - capitalización de utilidad en periodos intermedios 307
Patrimonio - utilidades a distribuir entre socios o accionistas 308
Patrimonio - costos de transacción 309
Patrimonio - acciones privilegiadas 311
Patrimonio - excedentes de ejercicios anteriores 312
Patrimonio autónomo 315
Patrimonios autónomos 316
Perito contable 317
Permanencia - Grupo 2 a 1 319
Personas naturales comerciantes- aplicación NIIF 321
Plusvalía 323
Plusvalía 325
Promesas de compra venta - Fiducia 327
Propiedad horizontal – reparación de ascensores 330
Propiedad horizontal – cuotas extraordinarias 333
Propiedad horizontal - reconocimiento de las cuotas extraordinarias 334
Propiedad horizontal – estados financieros con inconsistencias 336
Propiedad horizontal - NIIF 338
Propiedad horizontal - estados financieros 340
Propiedad horizontal 341
Propiedad horizontal – estados financieros 343
Propiedad horizontal – aplicación NIIF 344
Propiedad horizontal – control interno 345
Propiedad horizontal - primeros estados financieros 347
Propiedad horizontal - deterioro de la cartera 351
Propiedad horizontal - cuotas extraordinarias 353
Propiedad horizontal – obligación de implementar NIIF 354
Propiedad horizontal - honorarios ESFA 355
Propiedad horizontal - contador 357
Propiedad horizontal - estados financieros 358
Propiedad horizontal - inquietudes 360
Propiedad, planta y equipo – medición posterior 362
Propiedad, planta y equipo - demolición 363
Propiedad, planta y equipo - depreciación 364

Propiedad, planta y equipo - reconocimiento 365
Propiedad, planta y equipo - costos por desmantelamiento o restauración 368
Propiedad planta y equipo - superávit por revaluación 369
Propiedad, planta y equipo - Impuesto sobre las ventas 371
Propiedad planta y equipo en ESAL 373
Propiedad, planta y equipo - medición de activos fijos aportados por asociados 374
Propiedad, planta y equipo - ESFA 375
Propiedad, planta y equipo - avalúos 378
Propiedad, planta y equipo en una combinación de negocios 379
Propiedad de inversión grupo 2 381
Provisiones - reconocimiento 382
Responsabilidad del Contador Público 383
Responsabilidad del contador en la firma de estados financieros 384
Revisor Fiscal- dictamen 386
Revisor Fiscal - actuaciones 387
Revisor Fiscal - funciones 388
Revisor Fiscal - sociedades en liquidación forzosa 390
Revisor Fiscal suspendido 392
Revisor Fiscal - funciones 393
Revisor Fiscal - vinculación laboral 394
Revisor Fiscal en copropiedades 396
Revisor Fiscal - reelección 397
Revisor Fiscal - dictamen 399
Revisor Fiscal - responsabilidades y remoción 400
Revisor Fiscal - actuaciones 401
Revisor Fiscal entrante y saliente 403
Revisor Fiscal- responsabilidad y alcance del 404
Revisor Fiscal en propiedad horizontal 406
Revisor Fiscal - actuaciones 407
Revisor Fiscal lineamientos en PH 409
Revisor Fiscal en propiedad horizontal 412
Revisor Fiscal - funciones 414
Revisor Fiscal - generalidades 415
Revisor Fiscal - informes 417
Revisor Fiscal - responsabilidad 418
Revisor Fiscal en propiedad horizontal 420
Revisor Fiscal - actuaciones 421

Revisor Fiscal - metodología 422
Revisor Fiscal – estados financieros modificados 423
Revisor Fiscal – acuerdo de confidencialidad 425
Revisor Fiscal - responsabilidades 427
Revisoría Fiscal - registro de libros de contabilidad 429
Revisor Fiscal - coadministración 430
Revisor Fiscal – obligación de tenerlo 432
Revisoría Fiscal – dictamen después de la renuncia 433
Revisor Fiscal- inicio de funciones 434
Revisor Fiscal - competencias 436
Revisor Fiscal - alcance de las funciones 437
Revisor Fiscal - limitaciones 439
Revisor Fiscal - actuaciones 444
Sociedades de contadores extranjeras 449
Sociedades de contadores - inhabilidades 450
Sociedades de hecho 452
Soportes contables 454
Soportes contables 455
Transacciones en moneda extranjera 457
Vigencia de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 458
Participantes en la elaboración de la compilación 460

Activo intangible – modelo de la revaluación PYMES

Concepto	Pregunta
2017-0514	"*En el año 2014 en el Estado de Situación Financiera de apertura (ESFA) una empresa del grupo N.2, aplicó el modelo de revaluación a un intangible (marca comprada en el exterior):* *Los asientos realizados contablemente en el año 2014 fueron: crédito al patrimonio "superávit por revaluación" y débito a mayor valor del intangible como costo atribuido; débito al patrimonio superávit por revaluación originado por el impuesto diferido con crédito pasivo por impuesto diferido dado que el valor contable bajo NIIF es superior al valor fiscal declarado en el impuesto de renta.* *La amortización de la marca se dará en 10 años como lo contempla la sección 18 de activos intangibles. En el año 2015 y 2016 la amortización se ha presentado como ORI (Otro resultado integral) y se registra al cierre disminuyendo el patrimonio en el superávit por revaluación al igual que el impuesto diferido:* • *¿Es válido el modelo de revaluación en intangibles en el ESFA para empresas del grupo N.2?* • *¿Es válido el registro realizado en el año 2014?* • *¿Es válido el registro realizado en el año 2015 y 2016?* • *¿En caso de no ser válido los registros contables y teniendo en cuenta la materialidad de la cifra frente a los estados financieros, cual es el procedimiento a seguir?"*

Respuesta

(…) El párrafo 35.10 del anexo técnico (NIIF para las Pymes) del Decreto 2420 de 2015, señala una serie de exenciones en la preparación de los estados financieros en la fecha de transición que podrán aplicar las entidades, este párrafo establece dos alternativas para el tratamiento de los activos intangibles:

"(c) Valor razonable como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

(d) Revaluación como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación."

Con base en lo señalado en el párrafo transcrito, en el momento de la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), si la entidad opta por el valor revaluado bajo los PCGA anteriores como costo atribuido, deberá reversar el valor del superávit por revalorización (si existe) y los ajustes por inflación contra el patrimonio en la aplicación por primera vez de este marco técnico normativo. De otra parte, el valor de las amortizaciones se deberá recalcular desde la fecha en que realizó el último avaluó de acuerdo con los PCGA anteriores y la base que se deberá tomar será el valor del avaluó y no el costo histórico.

Ahora bien, en la Sección 18 – Activos Intangibles Distintos de Plusvalía, de la NIIF para las Pymes (contenida en el Anexo Nº 2 del Decreto 2420 de 2015), sólo permite el modelo del costo como valoración posterior a la aplicación por primera vez de esta Norma, es decir, no podrá reconocerse contablemente las revalorizaciones de este tipo de activos. Por lo que, la entidad podrá revelar en las notas a los estados financieros el valor revaluado y el gasto de

amortización reconociendo en el resultado del periodo.

Así mismo, para el caso presentado por el consultante, se consideraría error y por tanto debería ser tratado como tal. Para ello, vamos a acudir a los siguientes Párrafos de la Sección 2 y Sección 10 de la NIIF para las PYMES, y algunos apartes del Documento de Orientación Técnica 001, emitido por este Organismo:

"Párrafo 2.6 de la NIIF para las PYMES "*La información es material—y por ello es relevante—, si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad (importancia relativa) depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación errónea. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la NIIF para las PYMES, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad*".

Párrafo 10.21 de la NIIF para las PYMES:

"*En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:*

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error, o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al primer periodo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio de ese primer periodo."

<u>Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos</u>

"Cambios en políticas contables y corrección de errores Tanto las NIIF completas como la NIIF para la PYMES establecen que un cambio en políticas contables, a menos que obedezca a modificaciones a las NIIF o a nuevos estándares y las disposiciones transitorias establezcan otra cosa, debe generar una aplicación retroactiva, afectando los estados financieros desde el periodo más antiguo presentado. Algo similar ocurre con la corrección de errores materiales, lo cual conduce a la reexpresión retroactiva de la información financiera (Ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para las PYMES).

Si se toma esta disposición como una instrucción contable, sería necesario recomponer los libros de contabilidad desde el inicio del periodo más antiguo presentado, que en el caso del Grupo 1 llevaría en la práctica a reexpresar 3 años y en el Grupo 2, 2 años, para el caso de cambios en políticas o la corrección de errores de varios años de antigüedad. Es claro que esto es absolutamente ineficiente e inaplicable. (…)

Por su parte, el ajuste correspondiente debe reconocerse en la contabilidad cuando se presente, afectando, si es del caso, las ganancias acumuladas. Un ejemplo ilustra mejor esta situación (…)"

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, podemos concluir que, al corresponder a errores de periodos anteriores, se requiere la reexpresión de los estados financieros del ejercicio correspondiente y su contabilización en el periodo que se detectó (...)

Activo intangible adquirido

Concepto	Pregunta
2017-0955	*"(…) una empresa requiere cambiar su ERP financiero y el CRM para la integración de una herramienta que solucione tanto la parte de las ventas como la planeación y programación de servicios, esto se constituye en un proyecto grande para la compañía, se contratara una empresa externa que provee el software y toda la consultoría que se requiere, está planeada por etapas para su salida en vivo, todo esto podría capitalizarse para una PYMES en un intangible si bien se realizan los flujos futuros y se va obtener beneficios por efecto de los ahorros en costos y gastos podría capitalizarse este proyecto."*

Respuesta

El párrafo 18.14 de la sección 18 de la NIIF para las PYMES dice:

"Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta NIIF",

Lo cual indica que los gastos de investigación o desarrollo forman parte del costo de un activo cuando este se reconoce por su valor de adquisición en el cual se incluyen los gastos incurridos para darle su condición o ubicación, y que usualmente están incluidos en el precio de compra.

En el caso de la consulta, habría que establecer si, a pesar de contratar un consultor externo, el proyecto es de tipo interno.

De ser así, no es posible su capitalización, considerando el párrafo transcrito. Es claro que este caso se trata de una excepción de la NIIF para las PYMES al tratamiento que sí permite la NIC 38, pero no se permite la capitalización por razones de costo-beneficio y simplificación.

Si, por el contrario, el contratista entregará el software en funcionamiento, es decir, llave en mano, y la empresa le entrega anticipos, sí se registran todos los desembolsos como un activo intangible.

Activo intangible – licencias

Concepto	Pregunta
2017-0468	*La empresa en la que laboro se encuentra en preoperativos, su actividad es la prestación de servicios públicos. Estos servicios serán generados mediante torres que generarán energía eólica. Se hará la construcción de parques con torres que serán las que generan dicha energía, los cuales necesitan de la adquisición de licencias ambientales. Para la adquisición de estas licencias ambientales se tuvieron que realizar diferentes estudios para ser entregados a la entidad generadora de las licencias. Estos desembolsos fueron llevados al gasto ya que la NIIF para las Pymes no nos permite capitalizar costos por investigación y desarrollo. A partir de que nos entregan las licencias se deben seguir haciendo estudios sobre vientos, entre otros.* *¿La licencia sólo la puedo registrar por el valor desembolsado para la entrega de la licencia o puedo incluir honorarios de los estudios realizados para que ésta nos la pudieran entregar?* *¿Los desembolsos que se hagan a futuro de estudios para poder mantener la licencia puedo capitalizarlos como mayor valor de la licencia o también deben ir al gasto?* *¿En caso de que los desembolsos no se puedan llevar al Intangible puedo llevarlos como un Diferido ya que estos nos generarán beneficios económicos futuros?* *Cabe anotar que pertenecemos a grupo 2*

Respuesta

(…) **¿La licencia sólo la puedo registrar por el valor desembolsado para la entrega de la licencia o puedo incluir honorarios de los estudios realizados para que ésta nos la pudieran entregar?**

¿Los desembolsos que se hagan a futuro de estudios para poder mantener la licencia puedo capitalizarlos como mayor valor de la licencia o también deben ir al gasto?

Los párrafos 18.9 a 18.16 del anexo 2° del Decreto 2420 de 2015, que son aplicables para una entidad clasificada en el Grupo 2, contiene las directrices para la contabilización inicial de los activos intangibles. El párrafo 18.18 establece los criterios para la medición posterior de estas partidas.

Ahora bien, tratándose de activos intangibles generados internamente, la norma establece que los costos de investigación y desarrollo deben ser reconocidos como gastos en los estados de resultados, sin que sea posible reconocer estas partidas como un activo en los estados financieros.

El párrafo 18.15 incorpora ejemplos de partidas que deben ser reconocidas como gastos y no como un activo en los estados financieros.

*"**Otros activos intangibles generados internamente***

*18.14 **Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo**, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.*

*18.15 Como ejemplos de la aplicación del párrafo anterior, **una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto,** y no como un activo intangible:*

a. *generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares;*

b. *actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación);*

c. *actividades formativas;*

d. *publicidad y otras actividades promocionales;*

e. *reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad; y*

f. *plusvalía generada internamente."*

De acuerdo con lo anterior, si la partida cumple los criterios para su reconocimiento como un activo intangible, y no se trata de un activo intangible generado internamente, el costo del activo intangible se formará por el precio de adquisición más cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. (Ver párrafo 18.10). Esto aplicaría, para los costos incurridos en la fecha de reconocimiento inicial y para los incurridos en períodos posteriores.

No obstante, cuando se trate de un activo intangible generado internamente todos los costos incurridos en las etapas de investigación y desarrollo por una entidad clasificada en el Grupo 2 deberán ser reconocidos directamente en el estado de resultados.

En conclusión, el costo de una licencia (activo intangible) se formará por el precio de adquisición más los costos directamente atribuibles a la preparación del activo para su uso previsto; los costos incurridos en otros períodos para añadir o sustituir parte del elemento también podrían capitalizarse como partes del costo del activo, siempre que ellos cumplan los requisitos para su reconocimiento como un activo intangible.

¿En caso de que los desembolsos no se puedan llevar al Intangible puedo llevarlos como un Diferido ya que estos nos generarán beneficios económicos futuros?

Si los desembolsos incurridos **no cumplen** los criterios para ser considerados como costo del activo intangible (que se forma con el precio y los costos directamente atribuibles), estas partidas deberán ser registradas como un gasto en el estado de resultados.

Los criterios de reconocimiento y medición de los activos intangibles, distintos de los intangibles generados internamente, son aplicables tanto en el reconocimiento inicial como para aquellos desembolsos en los que se incurra en períodos posteriores para añadir, sustituir partes del mismo elemento o realizar su mantenimiento.

El registro contra la cuenta de cargos diferidos, que se permitía en el marco contable anterior, no es adecuado, por cuanto al cumplir los criterios para su reconocimiento, los desembolsos realizados deberían ser reconocidos como parte del costo del activo intangible, y en caso de que no se cumplan las condiciones para su reconocimiento, estos desembolsos deberían ser registrados como gastos en el estado de resultados. (...)

Activo intangible - software

Concepto	Pregunta
2017-0473	*"Una Compañía perteneciente al Grupo 1, se encuentra implementando un software para efectuar la auditoría interna. La implementación se está manejando como un proyecto el cual consta de lo siguiente:* • *Licencia módulo de auditoría* • *Licencias de puestos de trabajo* • *Consultoría de implementación* • *Capacitación* • *Nómina del equipo dedicado al proyecto* *¿En relación con lo anterior, la entidad puede contabilizar como intangibles la totalidad de los conceptos que conforma el proyecto?, o ¿cuáles de los ítems mencionados anteriormente deben ser excluidos de la contabilización del intangible?".*

Respuesta

(…) Con relación a las inquietudes formuladas por el consultante, debemos hacer referencia al párrafo 4.4 del Marco Conceptual para la Información Financiera, según el cual un activo se define como

"un recurso controlado por la entidad, resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos"

Adicionalmente, la NIC 38 establece los criterios de reconocimiento de un activo intangible de acuerdo con los párrafos 8 al 17 y 21 al 23.

Por su parte, el párrafo 66 establece las siguientes partidas como costos de desarrollo *capitalizables:*

"Los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;

(b) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;

(c) los honorarios para registrar los derechos legales; y

(d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente."

Considerando lo anterior, el software puede ser reconocido como activo intangible si cumple los requisitos anteriormente mencionados, incluyendo en el costo las partidas necesarias para que el activo esté en condiciones de utilización para el fin previsto, teniendo presente que, en este caso, el software contribuya a la generación de beneficios económicos, bien sea como incremento de flujos de fondos o como un menor flujo de salida de fondos.

En cuanto a los conceptos que pueden ser adicionados al costo, al margen de lo comentado atrás, debe tenerse en cuenta el párrafo 67 de la NIC 38, que puntualiza qué costos no son asignables al desarrollo, tales como gastos administrativos o capacitación y entrenamiento, no son capitalizables. (...)

Activo intangible

Concepto	Pregunta
2017-0948	*"Teniendo en cuenta los cambios generados por el cambio del marco contable, en la cuenta Ganancias Retenidas del Estado de Situación Financiera a diciembre 31 de 2016 se tiene una partida de Ganancias Acumuladas de Ejercicios Anteriores, ¿se puede capitalizar esta partida?* *En el patrimonio de la Sociedad hay una cuenta de Superávit por Valorización de una licencia que se utiliza para el desarrollo del objeto social, ¿se puede amortizar de acuerdo al tiempo de su uso?"*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el marco técnico normativo del Anexo 2 del Decreto Único 2420 de 2015 modificado, es decir, la NIIF para las PYMES.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 18.14, de la NIIF para las Pymes, una entidad del Grupo 2 debe reconocer los desembolsos de activos intangibles generados internamente como un gasto en el estado de resultados, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en ellos, **a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma. (Negrilla por fuera del texto).**

La Sección 18 de la NIIF para Pymes, se refiere a otros casos en que los intangibles, distintos de los generados internamente, podrían ser reconocidos como activos:

Descripción	Párrafos
Adquisición separada	18-10
Adquisición como parte de una combinación de negocios	18.11
Adquisición mediante una subvención del negocio	18.12
Permuta de activos	18.13

En conclusión, el activo mencionado por el peticionario cumple con la definición de los activos intangibles; sin embargo, si se trata de un activo generado internamente, este no puede ser activado y todos los costos incurridos para su investigación y desarrollo se deben llevar directamente al gasto, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios para su reconocimiento.

Otros conceptos emitidos por este Consejo que se refieren a los intangibles generados internamente son los siguientes: 2016-979, 2016-014, 2016-235, 2015-048, 2015-138 y 2015-618. (…)

Así mismo, el párrafo 35.10 del Anexo Técnico número 2 (NIIF para las Pymes) del Decreto 2420 de 2015, señala una serie de exenciones en la preparación de los estados financieros en la fecha de transición que podrán aplicar las entidades, este párrafo establece dos alternativas para el tratamiento de los activos intangibles adquiridos:

*"(c) **Valor razonable como costo atribuido**. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha. (…)"*

Con base en lo señalado en el párrafo transcrito, en el momento de la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), si la entidad opta por el valor razonable como costo atribuido, los ajustes se realizarán teniendo como contrapartida el rubro de utilidades retenidas.

Ahora bien, es válido aclarar que los intangibles reconocidos como activos por ser adquiridos, en entidades del Grupo 2 no tienen opción de ser revaluados y, por tal razón, es un error si se tiene un registro de superávit por valorización del citado intangible, que deberá ser corregido.

Si el error proviene de periodos anteriores, la entidad debe corregirlo y aplicar los efectos de presentación de estados financieros de forma retroactiva, de acuerdo con el marco técnico normativo que le corresponda.

El Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos indica:

Cambios en políticas contables y corrección de errores, Tanto las NIIF completas como la NIIF para la PYMES establecen que un cambio en políticas contables, a menos que obedezca a modificaciones a las NIIF o a nuevos estándares y las disposiciones transitorias establezcan otra cosa, debe generar una aplicación retroactiva, afectando los estados financieros desde el periodo más antiguo presentado. Algo similar ocurre con la corrección de errores materiales, lo cual conduce a la reexpresión retroactiva de la información financiera (Ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para las PYMES).

Si se toma esta disposición como una instrucción contable, sería necesario recomponer los libros de contabilidad desde el inicio del periodo más antiguo presentado, que en el caso del Grupo 1 llevaría en la práctica a reexpresar 3 años y en el Grupo 2, 2 años, para el caso de cambios en políticas o la corrección de errores de varios años de antigüedad. Es claro que esto es absolutamente ineficiente e inaplicable. (…)

Por su parte, el ajuste correspondiente debe reconocerse en la contabilidad cuando se presente, afectando, si es del caso, las ganancias acumuladas. Un ejemplo ilustra mejor esta situación: (…)"

Si el error es inmaterial, no se requiere la reexpresión de los estados financieros desde el ejercicio que se originó. Por consiguiente, el ajuste se podría realizar en el presente ejercicio contable.

Adicionalmente, en relación con el tema de la corrección de errores en la contabilidad y en los estados financieros, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se pronunció en los conceptos 2014-376, 2015-286, 2015-666 entre otros, (…)

En cuanto al tema de capitalización de utilidades acumuladas, la respuesta a su inquietud la puede encontrar resuelta en los conceptos números 2015-793, 2015-803, 2016-093, 2016-225, 2016-894, 2017-025, 2017-717 emitidos, por este Órgano de Normalización, (…).

Finalmente, en cuanto a la medición posterior al reconocimiento de la citada licencia, el párrafo 18.18 del Anexo Técnico número 2 (NIIF para las Pymes) del Decreto 2420 de 2015, se establece:

"18.18 Una entidad medirá los activos intangibles al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. Los requerimientos para la amortización se establecen en esta sección. Los requerimientos para el reconocimiento del deterioro del valor se establecen en la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos."

Activo biológico - valor razonable

Concepto	Pregunta
2017-0615	*"(…) la medición del valor razonable de los activos biológicos de diferentes edades en la fecha sobre la que se informa (…).* En Colombia, ¿qué elementos deben coexistir para considerar un mercado activo para pollos en levante de diferentes edades? ¿No aplicaría este literal, puesto que no existen precios de cotización en el mercado, sobre la libra de pollo en levante de 10, 20, 30, 40 o 50 días de edad? *(…) ¿Existe en Colombia un mercado activo en localidades como Bogotá, o Santander de Quilichao-Cauca?* *(…) ¿Cuál tasa corriente de mercado se debería tomar?* *Para clarificar todo esto, podrían por favor colaborarme con la orientación sobre este caso de la realidad:* *En la fecha sobre la que se informa, una empresa que realiza levante de pollos en 60 días como máximo, tiene una granja ubicada en zona rural de Santander de Quilichao – Cauca, con 3 galpones, el primer galpón tiene 10.000 pollitos de 10 días de nacidos, el segundo galpón tiene 10.000 pollos de 40 días de edad y el tercer galpón tiene 10.000 pollos de 55 días de edad.* *Datos Informativos:* *Los pollitos de un día de nacidos se compran a $ 1.048 la unidad.* *Los pollos de 10 días de edad se podrían vender en pie a $ 1.800 la unidad, según la transacción más reciente. Se supone que el costo en libros del activo biológico a esta edad es de $ 1.300. El cliente recoge el producto agrícola.* *Los pollos de 40 días de edad se podrían vender en pie a $ 9.100 la unidad, según la transacción más reciente. Se supone que el costo en libros del activo biológico a esta edad es de $ 7.300. El cliente recoge el producto agrícola.* *Los pollos de 55 días de edad se podrían vender en pie a $ 12.780 la unidad, según la transacción más reciente. Se supone que el costo en libros del activo biológico a esta edad es de $ 9.500. El cliente recoge el producto agrícola.* *Los pollos de 60 días se venden en canal (sacrificados) a $ 14.000 la unidad, según la transacción más reciente, incurriendo en costos de transporte al matadero de $50 por unidad y el servicio sacrificio de $ 200 por unidad. Se supone que el costo en libros del activo biológico a esta edad es de $ 10.100. En el matadero, el cliente recoge el producto agrícola.* *¿Cuál es el valor razonable de cada pollo en sus diferentes edades en la fecha en la que se informa? ¿Cómo se calcula dicho valor?* *Podría deducir que existe mercado activo, pero no existe en Colombia precios de cotización en el mercado para este tipo de activo, por tal razón no aplica el literal (a) y (b),*

Concepto	Pregunta
	entonces tomaría aplicar lo indicado en el literal (d), pero ¿Podrían suministrarme un ejemplo de ese caso?"

Respuesta

En la medición inicial y posterior de los activos biológicos se deberá aplicar lo establecido en la Sección 34 de la NIIF para Pymes (Grupo 2).

34.2 "Una entidad que use esta Norma y que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:

(a) la entidad utilizará el modelo del valor razonable, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; y

(b) la entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos."

34.8 "La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada."

En conclusión, una entidad del Grupo 2 podrá utilizar el modelo del costo como base de medición inicial o posterior de sus activos biológicos, cuando con base en los juicios realizados se concluya que no es posible que el valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Cabe recordar que las funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fueron establecidas en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, en la Ley 1314 de 2009 y en el artículo 1° del Decreto 3567 de 2011. Dentro de las funciones señaladas en la normativa en mención, se observa que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no es competente para determinar cuáles son los juicios profesionales para determinar el valor razonable de los activos biológicos.

Sin embargo, en relación con las técnicas de medición que pueden ser utilizadas para determinar el valor razonable de un elemento de los estados financieros (enfoque de mercado, enfoque del costo y enfoque de ingreso) le recomendamos revisar el contenido de la NIIF 13 Medición del valor razonable.

Así mismo, podrá consultar las técnicas de valoración normadas entre los párrafos 11.28 a 11.32 de la NIIF para las PYMES. (...)

Activo biológico - valoración

Concepto	Pregunta
2017-0950	*¿Cuál es el procedimiento a seguir tanto en la medición inicial, medición posterior, valor razonable, costo de venta, clasificación como activo biológico o como inventario o ambas en su momento de compra y venta (…)*

Respuesta

(…) La entidad perteneciente al grupo 2 que tiene ganado bovino para su cría, levante y engorde para luego venderlo sin sacrificarlo, debe aplicar la sección 34 de la NIIF para las PYMES relacionada con "*Actividades Especiales*", en la cual los activos biológicos se miden al valor razonable, solo si este es posible obtenerlo sin costo o esfuerzo desproporcionado; en caso contrario, se miden al costo menos depreciación y pérdidas por deterioro.

Un mayor detalle sobre el manejo de activos biológicos se encuentra regulado en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 párrafo 34.3 (criterios de reconocimiento), párrafos 34.4- 34.7 (medición valor razonable) y párrafos 34.8- 34.10 (medición costo) de la sección 34 de la NIIF para las PYMES.

Para el caso expuesto en la consulta, cabe aclarar que el objetivo de la norma mencionada es la administración de la transformación biológica que comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Cuando cese esta administración, por ejemplo, cuando se dispone el ganado bovino sin sacrificarlo para la venta, se reconoce como inventario aplicando la sección 13 de la NIIF para las PYMES.

Por otro lado, el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009 establece la "*independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera*", por lo cual, el manejo contable es el que determinan los marcos técnicos normativos que se encuentran en los decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009 y el manejo fiscal de las partidas con referencia a la contabilidad lo determina la Ley 1819 de la Ley 2016, por lo cual, debemos manifestarle que estos asuntos deben ser consultados directamente a la DIAN, (…).

No obstante, lo anterior, es bueno indicar que los activos biológicos en efecto se clasifican en productores o consumibles.

Los primeros son los que tienen por objeto dar frutos o permitir la producción de nuevos activos biológicos, mientras los segundos, son los que se transforman al momento de la cosecha porque ellos mismos se convierten en un producto.

En cuanto al caso de la consulta, debe considerarse qué objetivo se tiene con el ganado bovino.

Si el objetivo es vender los semovientes, de tal suerte que una vez comprados su venta depende de factores operativos y comerciales y no del estado de desarrollo del ganado, se trata de inventarios y no de activos biológicos.

Si, por el contrario, se compran en una tapa de inmadurez y se levantan para venderlos cuando estén desarrollados, se trata de activos productores, que serán trasladados a inventarios cuando estén listos para su venta. Algo similar ocurre si lo que se busca es extraer productos del ganado como objetivo básico. Si, finalmente, el activo se vendiera como carne en canal, se trataría de activos consumibles, pasando a inventarios al momento de su sacrificio.

Activos en consejos comunitarios

Concepto	Pregunta
2017-0266	*"(…) Para el caso de un consejo comunitario que tiene propiedad colectiva sobre un terreno, como por ejemplo, los pobladores de la boquilla, que son dueños del territorio colectivamente, ¿Cómo se ingresa el valor del terreno al balance general o no debe ingresar a los estados financieros del consejo?"*

Respuesta

(…) Los consejos comunitarios se mencionan en la Ley 70 de 1993, como vehículos para administrar y adjudicar terrenos a los miembros de las comunidades que los conforman.

Posteriormente son reglamentados por el Decreto 1745 de 1995, que en su artículo 3° los considera como personas jurídicas y establece que están conformados por la asamblea general y la junta del consejo comunitario.

Como la titulación de los terrenos se otorga al consejo comunitario como ente jurídico, en opinión de este Consejo, la figura se asimila a la de una sociedad donde hay un patrimonio representado en unos activos, y donde los dueños de la sociedad registran como activo su participación en ese patrimonio.

La regulación no obliga a estos entes a llevar contabilidad, pero si en los órganos administrativos se designa un Revisor Fiscal o se establece la obligación de llevarla, debe hacerse en cumplimiento del citado artículo 2° de la Ley 1314 de 2009.

En caso de que sea así, en opinión de este órgano normalizador, el consejo comunitario debe registrar los terrenos como activo una vez le sean adjudicados, contra una partida de superávit en el activo neto.

Dado que cada usuario no tiene la propiedad del inmueble sino del usufructo, debe registrar esa participación por el valor razonable del usufructo al inicio; la contrapartida es un ingreso, a menos que hubiera poseído antes el terreno y luego lo hubiera integrado a la propiedad colectiva, en cuyo caso solo ajustaría la diferencia entre el valor previamente reconocido y el valor razonable del derecho de usufructo.

Ahora bien, en el caso de haber efectuado el proceso de adopción de los nuevos marcos técnicos normativos y en la presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), debió haber reconocido un activo y como contrapartida la afectación a los resultados acumulados de adopción por primera vez en el activo neto.

Lo anterior es aplicable si es que estuviera obligado a llevar contabilidad, puesto que generalmente las personas naturales miembros de estos consejos no lo están por sus condiciones económicas.

Vale la pena mencionar que este tipo de entidades se diferencian de una copropiedad, tal como se ilustra en el siguiente cuadro:

Situación	Consejo comunitario	Copropiedad
Propiedad de los inmuebles	Colectiva	Individual
Transferencia	Solo del usufructo	De la propiedad del activo particular
Tipos de bienes	Colectivos	Uso común (esencial y no esencial) y uso privado
Facultades de la entidad	Administración y asignación	Administración

Por consiguiente, el tratamiento contable difiere para ambos tipos de entidades. (…).

Activos financieros

Concepto	Pregunta
2017-0038	*"(…) La compañía en sus políticas de ventas y otorgamiento de cupos de crédito a sus clientes, contrato una compañía aseguradora con dos objetivos principales; 1) realizar los estudios crediticios y definir los cupos de crédito para los clientes, 2) Adquirir una póliza de seguro sobre la cartera de los clientes a los cuales ellos realizaron el estudio de crédito y definieron el cupo.* *Las condiciones de la póliza son los siguientes: Transcurridos 180 días de vencimiento de la cartera del cliente la aseguradora reconoce a la compañía el 90% de esta cartera y recibe a través de endoso dicha cartera para que en adelante sea la aseguradora quién realiza todo el proceso legal para la recuperación de la cartera.* *1) ¿Dado que la compañía tiene garantizado el 90% de la cartera a través de una póliza de seguro, que monto o % debo reconocer como deterioro de cartera?* *2) ¿En qué momento debo reconocer el activo financiero al cual tengo derecho al cumplirse las condiciones pactadas en la póliza de cubrimiento de mi cartera?* *3) ¿El reconocimiento y medición del deterioro de cartera y reconocimiento de activo financiero que se genera por la póliza de seguro se registran en paralelo?"*

Respuesta

(…) Para efectos de la respuesta consideraremos las directrices establecidas para una entidad del Grupo 2 (…), compilado por el Decreto 2420 de 2015 (ver anexo 2) (…).

Los párrafos 11. 24 y 11.25 del marco técnicos del Grupo 2, indica lo siguiente con relación a la contabilización de la pérdida por deterioro:

Párrafo 11.24 *Una entidad evaluará el deterioro del valor de los siguientes activos financieros de forma individual:*

a. todos los instrumentos de patrimonio con independencia de su significatividad, y

b. otros activos financieros que son significativos individualmente.

Una entidad evaluará el deterioro del valor de otros activos financieros individualmente o agrupados sobre la base de características similares de riesgo de crédito. (Subrayado fuera de texto)

Párrafo 11.25 *Una entidad medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes instrumentos medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:*

*a) Para un instrumento medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 11.14(a), la pérdida por deterioro **es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectivo original del activo**. Si este instrumento financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro del valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).*

b) Para un instrumento medido al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con los apartados (b) y (c) (ii) del párrafo 11.14, la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el activo si se vendiese en la fecha sobre la que se informa.

De acuerdo con lo anterior, si la compañía tiene

asegurado el pago del 90 % del valor nominal de su cartera, en un plazo de "*180*" días con posterioridad a su vencimiento, considerara esta situación al establecer el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, que son descontados a la tasa de interés efectivo original del activo.

Dependiendo de la fecha estimada en que será recibido el valor de la garantía, esto puede afectar la estimación del importe de pérdidas por deterioro, dado que el impacto del descuento sería menor si los flujos se reciben en un plazo de 180 días con posterioridad a su vencimiento, o si el pago realizado por la compañía de seguros es realizado en un período mayor, por efecto del plazo requerido para formalizar y cumplir los requisitos para el cobro de la garantía.

Por las razones anteriores, este Consejo es de la opinión que se deben registrar dos transacciones separadas: una para efectuar el reconocimiento inicial de las cuentas por cobrar y los ingresos, para lo cual considerará lo establecido en la sección 23 (Grupo 2) o en el capítulo 12 del marco técnico de microempresas (Grupo 3) si esta norma es aplicable, y otra para reconocer en un período posterior las contingencias de pérdida de las cuentas por cobrar.

En el reconocimiento inicial los ingresos y las cuentas por cobrar serán reconocidos por el importe total, salvo que la entidad disponga de evidencia objetiva de que el monto total no será recuperado, ya sea por la existencia de un componente financiero implícito que es material, o por tener la certeza de que los flujos de efectivo futuros se producirán por el cobro de la garantía.

En este caso, en el reconocimiento inicial se registraría el importe neto que resulta de descontar los flujos de efectivo estimados que serán recuperados directamente del cliente o por el cobro de la garantía, respectivamente.

En la fecha en que sea exigible el reembolso del 90% del valor de la cartera, y se cumplan los requisitos para la baja en cuenta (Ver párrafos 11.33 a 11.35 del marco técnico del Grupo 2) la entidad procederá a reconocer los derechos de cobro a cargo de la compañía de seguros y dará de baja el saldo de la cartera y las pérdidas por deterioro correspondientes.

En todo caso, es de alta importancia que la entidad verifique que se ha transferido el control y que no existe ninguna responsabilidad asociada con los beneficios económicos futuros generados por la cartera que ha sido transferida a la compañía de seguros. (...)

Activos y pasivos por impuestos – presentación NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0061	*Según el párrafo No 4.2 de las NIIF para Pymes, se establece que como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes: (...)* *(n) Pasivos y activos por impuestos corrientes.* *Al momento de presentar el estado de situación financiera estos activos y pasivos por impuestos corrientes, las partidas del literal (n) ¿sólo corresponde al activo y/o pasivo al impuesto de renta y complementarios y al impuesto de renta para la equidad CREE?, o ¿también se debe incluir el activo y/o pasivo del impuesto de industria y comercio y el impuesto a las ventas? En caso de que el impuesto de industria y comercio y el impuesto a las ventas (IVA) no se deban presentar como activos y/o pasivos por impuestos corrientes, ¿En qué partida se deben incluir?*

Respuesta

(…) La comunicación eficiente y eficaz de la información financiera mejora su relevancia y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Una efectiva comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación eficiente y eficaz de la información financiera incluye:

- **clasificar la información** de forma estructurada que presente las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada;
- **agregar la información** de forma que no se vea enmascarada por detalles innecesarios; y
- **utilizar los objetivos y principios** de presentación e información a revelar en lugar de reglas que podrían conducir a un cumplimiento puramente mecánico.

La clasificación es la organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas. Estas características incluyen, pero no se limitan a, la naturaleza de la partida, su papel (función) dentro de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad y la forma de medirla.

La agregación es la suma de partidas individuales que comparten características y están clasificadas juntas. Niveles diferentes de agregación pueden ser necesarios en partes distintas de los estados financieros. Por ejemplo:

a. un mayor nivel de agregación se usa en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero; y

b. un menor nivel de agregación es, a menudo, necesario en las notas a los estados financieros.

La agregación hace la información más útil resumiendo un gran volumen de detalle. Sin embargo, la agregación oculta parte de ese detalle. **Por ello, necesita encontrarse un equilibrio, de forma que la información relevante no se enmascare por un gran importe con detalle insignificante o por una agregación excesiva**.

Tener en cuenta los **objetivos de presentación y revelación** que son incluidos en las normas técnicas también ayuda a que una entidad identifique información relevante y decida la forma de comunicar esa información de la forma más eficiente y eficaz.

Por lo anterior, la clasificación en diferentes cuentas, que puede ser necesaria para efectos del reconocimiento y medición en los estados financieros, podría diferir de la forma en que la

información es presentada en los estados financieros.

En conclusión, cuando la información es agregada para efectos de presentación en los estados financieros se tendrá en cuenta que los resúmenes deben incorporar partidas con características compartidas, y en el caso del IVA y el impuesto de industria y comercio, se entendería que son partidas diferentes en su naturaleza, en su función y en la forma de medirlas. Por esta razón, este consejo considera que no es adecuado agregar estas partidas en las cuentas de activos por impuestos corrientes, dado que estas partidas resumen los saldos a favor del impuesto a las ganancias.

Dependiendo de su materialidad o importancia relativa, y de los criterios de agregación y clasificación antes expuestos, estas partidas podrían presentarse por separado en los estados financieros o agregarse en las cuentas de otros activos financieros o no financieros. En todo caso, en las notas a los estados financieros se presentará un mayor detalle de estas partidas.

Otras disposiciones de la NIIF para las Pymes que pueden ser consideradas son las siguientes:

Equilibrio entre costo y beneficio

"2.13 Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios y con frecuencia disfrutan de los beneficios de la información una amplia gama de usuarios externos.

2.14 La información financiera ayuda a los suministradores de capital a tomar mejores decisiones, lo que deriva en un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un costo inferior del capital para la economía en su conjunto. Las entidades individuales también disfrutan de beneficios, entre los que se incluyen un mejor acceso a los mercados de capitales, un efecto favorable sobre las relaciones públicas y posiblemente un costo inferior del capital. Entre los beneficios también pueden incluirse mejores decisiones de la gerencia porque la información financiera que se usa de forma interna a menudo se basa, por lo menos en parte, en la información financiera preparada con propósito de información general."

Información a presentar en el estado de situación financiera

"4.3 Cuando sea relevante para comprender la ***situación financiera*** *de la entidad, esta se presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales, encabezamientos y subtotales."*

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

"4.9 Esta NIIF no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

a. se incluirán otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas similares sea tal que la presentación por separado sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, y

b. las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

4.10 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de todo lo siguiente:

a. Los importes, la naturaleza y liquidez de los activos.

b. La función de los activos dentro de la entidad.

c. Los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos."

Impuestos a las Ganancias

"7.17 Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la entidad revelará el importe total de impuestos pagados." (...)

Adquisición de compañías controladas anteriormente

Concepto	Pregunta
2017-0375	*Una compañía vende una línea de negocio y a su vez se constituye una compañía nueva. Esta transacción se realiza entre compañías que son controladas por la misma matriz, ¿bajo qué norma debe ser reconocida esta transacción?*

Respuesta

Para la contabilización de la transacción de venta**, en los estados financieros separados y/o consolidados**, de las subsidiarias, de la matriz y de la nueva entidad que es constituida, se tendrán en cuenta las normas relacionadas con la contabilización de instrumentos de patrimonio, incorporadas en el marco de información financiera que resulte aplicable, teniendo en cuenta que las ganancias o pérdidas generadas en la transacción, deberán ser ajustadas al momento de preparar los estados financieros consolidados de la matriz.

Ahora bien, si el valor por el cual se transfieren los activos y pasivos entre las compañías controladas, son superiores a su valor neto en libros, la diferencia será reconocida como una utilidad o una pérdida, y eliminada al elaborar los estados financieros consolidados de la matriz o los combinados de las entidades controladas.

También deberán cumplirse los requerimientos de revelación sobre transacciones con partes relacionadas y las revelaciones sobre participaciones en otras entidades.

Anticipos - deterioro de anticipos entregados sin legalizar

Concepto	Pregunta
2017-0036	*"(…) La empresa con quien trabajo es importador permanente de equipos de video profesional para el sector de la televisión.* *En el año 2013 se hicieron varios giros en forma anticipada para luego importar diversos equipos y así cumplir con un contrato con un canal regional.* *Dentro de esos giros resulta que el proveedor al final no nos despachó y desde esa época tengo un saldo pendiente de legaliza por el motivo que no tenga documentos de importación. Mi pregunta es cómo puedo darle de baja estos pagos que se hicieron en US dólares y no quedar tanto cambiaria como contablemente."*

Respuesta

(…) En primer lugar debemos manifestar que, al registrar inicialmente el anticipo entregado al proveedor, esta partida no puede ser clasificada como un instrumento financiero, dado que el anticipo no puede ser considerado como un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento financiero en otra.

Ahora bien, si como consecuencia del incumplimiento en la entrega de los bienes, la entidad tiene el derecho de recibir el reembolso del dinero, en este momento, la partida cumpliría los requisitos para ser reclasificada como un activo financiero. Si este fuera el caso, y los dineros no son reintegrados por el proveedor, la entidad deberá evaluar las contingencias de pérdida de esta partida y reconocer la pérdida por deterioro correspondientes.

Por lo anterior, si la partida fue desembolsada en el año 2013, y los equipos no fueron recibidos ni los dineros reintegrados, al aplicar los marcos técnicos normativos, lo más probable es que la entidad mantenga un activo financiero, sobre el cual deben haberse reconocido las contingencias de pérdidas correspondientes, aplicando los lineamientos que para tal efecto han sido establecido en las normas técnicas.

Sobre el tema de la contabilización de los anticipos en moneda extranjera le recomendamos revisar la consulta No. 2016-0579 emitida por este Consejo, la cual puede obtener en la dirección www.ctcp.gov.co, enlace conceptos. (...)

Anticipos

Concepto	Pregunta
2017-0274	*(…) como se debió haber llevado un anticipo para la compra de alfombra de un edificio en el año 2015, el proveedor desfalco al edificio y no hay forma de recuperar el dinero que se anticipó.* *¿Cómo se debió contabilizar en el periodo 2016?, ya que el dinero se da por perdido."*

Respuesta

(…) Los anticipos y avances representan recursos entregados por la entidad a terceros, con la finalidad de obtener, en un futuro, la prestación de un servicio o la adquisición de una mercancía. Pese a no cumplir la definición y los criterios de reconocimiento para ser instrumentos financieros, en la mayoría de los casos los anticipos y avances sí cumplen la definición de activo, por lo cual se podrán reconocer en el Estado de Situación Financiera.

A continuación, relacionamos algunas características de los activos, los cuales aplican a los anticipos, así:

Son recursos controlados por la entidad: siempre que la entidad sea la única que tenga acceso a los beneficios futuros derivados del anticipo y tenga el derecho a solicitar su devolución si la contraparte no cumple con el contrato.

Producto de hechos pasados: realmente la entidad (o un tercero) entregaron efectivo u otros recursos que dieron origen al anticipo o avance.

Generan beneficios económicos: si la entidad va a recibir un producto, o se va a beneficiar por un servicio, o tiene acceso a recursos que de otra manera no tendría, la entidad debe tener una certeza razonable sobre el flujo futuro de beneficios económicos; si no se tiene seguridad de esto, la entidad no debe reconocer el activo.

Se pueden medir fiablemente: la entidad conoce el importe del anticipo o avance, o ha acordado con la contraparte la forma en la cual se pueden calcular. Por ejemplo, si la entidad tiene derecho a algunos premios por ser cliente fiel, pero esas recompensas las calcula el proveedor de acuerdo con sus criterios, los cuales no son de conocimiento de la entidad, no se deben reconocer valores a favor por esas recompensas.

Sobre el tema, el Anexo Nº 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, establece:

"18.16 El párrafo 18.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, el registro contable sería el siguiente:

Descripción	Débito	Crédito
Otros activos no financieros - Anticipos	XXXX	
Bancos		XXXX

Ahora bien, en el caso que el bien no haya sido entregado en los términos establecidos en el contrato, la partida podría reclasificarse a una cuenta por cobrar siempre que exista el derecho de reembolso (instrumento financiero), reconociendo a su vez las contingencias de pérdida del activo (deterioro) con fundamento en la información que se encuentre disponible a la fecha de cierre

Anticipo para compra de inmuebles

Concepto	Pregunta
2017-0292	*"La empresa compró un apartamento sobre planos, el cual está pagando mensualmente con cuotas fijas por 3 años. Aún no lo han construido, solo hay una promesa de compra venta.* *El valor total del apto es $1.276 Mill. Bajo NIIF lo voy a reconocer como una Propiedad planta y equipo o de Inversión contra la cuenta por pagar.* *La pregunta es el valor por el cual debo hacer el reconocimiento inicial. ¿Sería lo que lleva pagado a dic. 31, o el valor total del apartamento, es decir los $1.276 mill?"*

Respuesta

(…) Para el caso planteado por el consultante, corresponde a un anticipo ya que conceden a la entidad un derecho a recibir un bien, y en consecuencia dicha partida cumplen los requisitos para ser reconocidos como un activo.

Los anticipos no deben ser agrupados bajo las denominaciones de activos financieros, ya que estos no otorgan a la entidad un derecho a recibir efectivo, requisito fundamental para reconocer un instrumento financiero.

En opinión de este consejo, dicha partida podría ser reconocida cómo propiedad, planta y equipo y/o propiedad de inversión.

Sobre el particular, el párrafo 17.16 de la NIIF para las PYMES señala lo siguiente:

"El párrafo 17.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios".

Por lo anterior, la entidad deberá ir reconociendo las cuotas mensuales como parte de la propiedad, planta y equipo y la contrapartida es el desembolso realizado.

Ahora bien, no se reconoce ningún pasivo porque no cumple la definición de pasivo normada en el párrafo 2.15.

Aportes del estado a una corporación

Concepto	Pregunta
2017-0678	*"(…), la Corporación (…) nace de una iniciativa de la comunidad científica, en el seno de la Asociación Colombiana para el Avance de la Ciencia –ACAC-, que en alianza con entidades (…), constituyeron esta organización dedicada al fortalecimiento de la cultura ciudadana en temas de ciencia, tecnología e innovación. (…)* *El pasado viernes 9 de junio, la Corporación (…) fue notificada de la resolución No. 002 del 2 de junio de 2017 que resuelve el recurso de apelación confirmando la resolución No. 018 del 24 de mayo de 2017 (…). En ese sentido, solicitamos su orientación las siguientes inquietudes:* *1) (…) ¿la orientación profesional 006 del Consejo Técnico de la Contaduría del año 2003, que trata sobre la contabilización de recursos recibidos por las ONG con destinación específica continua vigente?* *2) ¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de la información financiera de las operaciones cuando la Corporación (…) recibe dinero por concepto de aportes de entidades públicas?* *3) ¿Puede un aporte de una entidad en su calidad de asociado de (…) tener destinación específica?* *4) ¿De considerarse que un aporte que realice una entidad como asociado de (…) tiene destinación específica cómo se realizaría el reconocimiento contable y presentación de la información financiera?* *5) ¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de la información financiera de un convenio cuando la Entidad es quien lo firma y al mismo tiempo es ejecutor de todo o parte del mismo convenio en los siguientes escenarios?* *Escenario 1: ¿lo reconozco como un pasivo, realizo el pago a proveedores y el porcentaje correspondiente a la administración lo incorpora al ingreso?* *Escenario 2: ¿Cuándo la Corporación (…) es el ejecutor del 100% de los recursos del convenio, lo reconozco como un pasivo y a medida que lo voy amortizando lo voy incorporando al ingreso?* *6)* ¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de información financiera de los recursos que recibió la Corporación (…) por medio de la resolución 393 de 2017 por un valor de 1000 millones recibidos como estímulo económico? *7)* ¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y la presentación de información financiera de los recursos que recibirá (…) procedentes del Sistema General de Regalías (Bogotá) a través del convenio que suscribirá con la Secretaría Distrital de Educación de Bogotá (ente ejecutor) por un valor de $11 mil millones de pesos? ¿Cómo debe ser el registro contable y presentación de información financiera del aporte en especie por contrapartida que (…) hará por $865 millones? *8)* ¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de información financiera de los recursos que recibirá (…) procedentes del Sistema General de Regalías (…) a través del convenio que suscribirá con la Gobernación de Cundinamarca (ente ejecutor) por un valor de 4.000 mil millones, teniendo en cuenta

Concepto	Pregunta
	que habrá pago a proveedores e ingresos para (…)? ¿Cómo debe ser el registro contable y presentación de información financiera del aporte en especie por contrapartida que (…) hará por $400 millones? *9)* ¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de la información financiera de un aporte que realizará la Alcaldía Mayor de Bogotá a través de un proyecto de acuerdo llevado al Concejo de la Ciudad? (…)

Respuesta

De acuerdo a la expedición de los nuevos marcos técnicos del Decreto 2420 de 2015 y demás modificatorios, se consulta a ustedes: ¿la orientación profesional 006 del Consejo Técnico de la Contaduría del año 2003, que trata sobre la contabilización de recursos recibidos por las ONG con destinación específica continua vigente?

La orientación profesional No. 006 fue remplazada por la orientación técnica No.14, Entidades sin Ánimo de Lucro, (…).

¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de la información financiera de las operaciones cuando la Corporación recibe dinero por concepto de aportes de entidades públicas?

De acuerdo con la Orientación Técnica No.14, Entidades sin Ánimo de Lucro, los *"aportantes: son los originadores de los recursos primarios de la ESAL. Como tales, están interesados en que sus aportes se hayan utilizado según lo previsto y con las debidas autorizaciones".*

Como ya se indicó, el tratamiento contable dependerá del método elegido. No obstante, si los recursos recibidos están sujetos al cumplimiento de condiciones, deben registrarse como ingresos diferidos y amortizarse en línea recta a medida que las condiciones impuestas se cumplan.

¿Puede un aporte de una entidad en su calidad de asociado de la corporación tener destinación específica?

Si, depende de los términos estipulados en el contrato o convenio o instrucciones impartidas por el aportante (…)

¿De considerarse que un aporte que realice una entidad como asociado de (…) tiene destinación específica cómo se realizaría el reconocimiento contable y presentación de la información financiera?

(…) Presentación: el aporte en el activo neto y lo recibido según el activo que corresponda.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que se recomienda clasificar los aportes recibidos, bien sea como fondos restringidos permanentemente, restringidos temporalmente o sin restricciones, considerando las características del acuerdo bajo el cual se reciban.

¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de la información financiera de un convenio cuando la Entidad es quien lo firma y al mismo tiempo es ejecutor de todo o parte del mismo convenio en los siguientes escenarios? (…)

Al firmar el convenio y recibir recursos, estos se consideran un pasivo hasta tanto se ejecute el convenio. De acuerdo con los términos del contrato, reconocerá los ingresos, y disminuirá el pasivo.

¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de información financiera de los recursos que recibió la Corporación por medio de la resolución 393 de 2017 por un

valor de 1000 millones recibidos como estímulo económico?

Una vez leída la Resolución 393/2017 anexa a la consulta, en donde (…) recibe un estímulo económico con la finalidad de incentivar y estimular su continuidad, y teniendo en cuenta que en ninguno de los artículos 1, 2, o 3 de esta resolución se especifica destinación específica, el dinero recibido se podría reconocer como un ingreso por donaciones, o directamente en el activo neto como fondos sin restricciones, dependiendo del método seleccionado.

¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y la presentación de información financiera de los recursos que recibirá (…) procedentes del Sistema General de Regalías a través del convenio que suscribirá con la Secretaría Distrital de Educación de Bogotá (ente ejecutor) por un valor de $11 mil millones de pesos? ¿Cómo debe ser el registro contable y presentación de información financiera del aporte en especie por contrapartida que (…) hará por $865 millones?

El reconocimiento del aporte del sistema general de regalías como ingreso, activo neto o pasivo, dependerá de los términos contractuales del acuerdo o convenio y del método contable seleccionado.

En cuanto al aporte en especie (…), deben valorarse las obligaciones de hacer que asume, para poder luego amortizar el pasivo, el cual debe hacer parte de la transacción como un todo, es decir, afectando el valor neto de los demás componentes de la operación.

¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de información financiera de los recursos que recibirá (…) procedentes del Sistema General de Regalías (…) a través del convenio que suscribirá con la Gobernación de Cundinamarca (ente ejecutor) por un valor de 4.000 mil millones, teniendo en cuenta que habrá pago a proveedores e ingresos para 8…)? ¿Cómo debe ser el registro contable y presentación de información financiera del aporte en especie por contrapartida que (…) hará por $400 millones?

La resolución de esta inquietud debe seguir el mismo procedimiento indicado en el punto anterior.

¿Cómo debe ser el reconocimiento contable y presentación de la información financiera de un aporte que realizará la Alcaldía Mayor de Bogotá a través de un proyecto de acuerdo llevado al Concejo de la Ciudad?

Si el acuerdo no tiene restricciones ni condiciones, su afectación como ingreso o como activo neto, dependerá, como ya se ha indicado repetidamente, del método contable seleccionado. (…)

Arrendamiento operativo o financiero

Concepto	Pregunta
2017-601	*De acuerdo con los puntos que se expondrán a continuación, se solicita establecer si la siguiente operación constituye un arrendamiento financiero u operativo:* *Una entidad se dedica al arrendamiento de equipos, los cuales son obtenidos a través de un contrato de leasing financiero con una entidad bancaria, para posteriormente ser arrendados a sus clientes. El contrato de arrendamiento que la sociedad suscribe con el banco cuenta con las siguientes características:* • *Al inicio del contrato no se pacta opción de compra.* • *Al inicio del contrato no se tiene la certeza si al finalizar el plazo del arrendamiento se ejecutará o no la compra del bien.* • *Al finalizar el contrato si la entidad decide quedarse con la propiedad del bien, se hará una negociación del precio, dicho valor siempre será igual o superior al precio que tiene pactado el banco con un tercero retomador.* • *El plazo del arrendamiento cubre el 100% de la vida útil del activo, y en promedio se consume entre un 50 y 70% de la vida económica del activo.* • *Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es igual al valor razonable del activo.* • *Si la sociedad cancela anticipadamente el contrato de arrendamiento con la entidad financiera, tendrá que pagar una penalidad."*

Respuesta

(…) Para dar respuesta a sus inquietudes, debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES.

"Párrafo 20.4 *Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.*

Párrafo 20.7 *Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 20.5 y 20.6 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo.*

Por ejemplo, este podría ser el caso si, al término del arrendamiento, se transfiere la propiedad del activo al arrendatario por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen cuotas contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad".

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, en opinión de este Consejo, el activo arrendado al que se hace mención podría considerarse como un arredramiento financiero, el cual, debe ser reconocido y medido de conformidad con los párrafos 20.9 a 20.10 de la NIIF para las PYMES.

Arrendamientos – Lease back

Concepto	Pregunta
2017-0093	*"Una sociedad correspondiente al Grupo 2 NIIF para PYMES tiene una bodega en libros por $2.000 millones y el avaluó comercial realizado en diciembre de 2016, está por $3.100. (…) Si la bodega se destina a un Lease Back en el año 2017 por los $3.100 millones, que efectos contables y fiscales me pueden generar."."*

Respuesta

Para dar respuesta al consultante, debemos traer a colación los siguientes párrafos del Anexo Nº 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015:

*"**Transacciones de venta con arrendamiento posterior***

***20.32** Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que involucra la venta de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Los pagos por arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian en conjunto. El tratamiento contable de una venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento.*

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento financiero

***20.33** Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento financiero, el arrendatario vendedor no reconocerá inmediatamente como ingreso cualquier exceso del producto de la venta sobre el importe en libros. En su lugar, el arrendatario vendedor diferirá este exceso y lo amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.*

Por ejemplo: Los registros a que se darían lugar para el caso planteado por el consultante sería:

Momento 1. Venta de activo

Cuenta	Debe	Haber
Bancos	3.100	
Propiedad, planta y equipo		2.000
Ingreso Diferido (Pasivo) (*)		1.100

(*) Se amortizará durante el plazo del arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento operativo

20.34 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento operativo y está claro que la transacción se ha establecido a su valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente a menos que la pérdida se compense por pagos futuros de arrendamiento a precios inferiores de los de mercado. En ese caso el arrendatario vendedor diferirá y amortizará estas pérdidas en proporción a los pagos por arrendamiento a lo largo del periodo en el que se espera utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor razonable, el arrendatario vendedor diferirá el exceso y lo amortizará a lo largo del periodo durante el cual se espere utilizar el activo.

Con la información suministrada por el consultante, este consejero comprende que, los 3.100 del precio de venta corresponden al valor razonable y el registro contable seria:

Cuenta	Debe	Haber
Bancos	3.100	
Propiedad, planta y equipo		2.000
Ganancia en Venta de Activos		1.100

***Nota:** El ejemplo es planteado con la información suministrada por el consultante, es decir, con la ganancia de 1.100. Ahora bien, si no fuera el caso, si corresponde a una perdida deberá aplicarse lo normado en el párrafo 20.34 (…)*

Auditoría de costos

Concepto	Pregunta
2017-1061	*"(…) Atendiendo a que una auditoría de costos debe inspeccionar, consultar, investigar, revisar, verificar, comprobar y evidenciar todos los consumos, egresos, gastos e inversiones, analizando que los reportes y soportes contables y técnicos entregados sean lógicos, adecuados, reales y abarquen las necesidades de información requerida para la emisión del concepto de auditoría respectivo, (…):* *¿Es posible para un auditor persona jurídica y/o natural, emitir concepto contable sin tener en cuenta los requisitos, componentes legales, contractuales o precontractuales que rodean el servicio o bien auditado, si dentro del alcance contractual del auditor no le fue asignada la auditoría jurídica?* *¿De ser afirmativa la anterior respuesta, cuáles serían los argumentos para desligar el tema legal del concepto de auditoría?* *¿Solicito se precise, si las auditorías de costos que no se involucren certificaciones respecto de aspectos jurídicos, contractuales y normativos, son válidas o permitidas según las normas contables? (…)"*

Respuesta

(…) los Contadores Públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el anexo 4 del decreto 2420 de 2015. Así mismo, dicho anexo, será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios, a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o, más de 200 trabajadores.

El numeral 1 de la NIA 200, establece lo siguiente:

"1. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. Las NIA no tratan las responsabilidades del auditor que puedan estar previstas en las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones en relación, por ejemplo, con las ofertas públicas de valores. Dichas responsabilidades pueden ser diferentes de las establecidas en las NIA. En consecuencia, aunque el auditor pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de las NIA, es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales."

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas planteadas por el consultante, ciñéndonos a la definición de "*auditoría de costos*" planteada por el peticionario y al articulado antes citado, en nuestra opinión, para garantizar el cumplimiento de este tipo de auditoría no sería posible desligar el componente jurídico dentro de esta auditoría, por ser esencial para garantizar la transparencia y el cumplimiento de todos los consumos, egresos, gastos e inversiones, contemplados dentro del alcance aceptado por parte del auditor interno, bien sea persona natural o jurídica. (...)

Auditoría externa - funciones

Concepto	Pregunta
2017-0909	*"Nuestra firma viene prestando los servicios de auditoría externa en varios negocios Hoteleros que se adelantan a través de Fideicomisos, los cuales son administrados por Fiduciarias, y con las cuales siempre hemos suscrito nuestros contratos de prestación de Servicios Profesionales.* *El caso a consultar se trata de un negocio Hotelero que se maneja a través de un Fideicomiso, y la Fiduciaria con la cual tenemos otros 7 contratos, Nunca había pretendido incluir una Cláusula (en nuestro concepto Inaceptable), la cual consideramos totalmente inadecuada e improcedente; por lo cual no hemos querido aceptarla y por tanto, No hemos aceptado firmar este Contrato; el texto mencionado y objeto de nuestra consulta es el siguiente:* *"Informe mensual financiero de la operación hotelera que contemple los siguientes aspectos: estado operacional, Notas al estado operacional, razones financieras, cumplimientos contractuales, Indicadores hoteleros frente a parámetros hoteleros, cumplimiento presupuestal. Este informe deberá ser enviado a la Fiduciaria a los veinte (20) días calendario del mes siguiente al que se reporta"* *El hecho de que se nos pretenda imponer una actividad administrativa que debe llevar a cabo el operador (administrador del negocio), nos parece que va en contravía de nuestra misión como ente de Control, pues como lo menciona desde el primer renglón se pretende de nuestra firma presente mensualmente: "Informe mensual financiero de la operación hotelera que contemple los siguientes aspectos: estado operacional, Notas al estado operacional, Razones financieras, …., Indicadores financieros frente a parámetros hoteleros, cumplimiento presupuestal. ……".*

Respuesta

(…) Acerca de la pregunta planteada por el consultante, en opinión de este consejo, tal como lo menciona el artículo 46 de la Ley 43 de 1990, citado anteriormente, las funciones y responsabilidades de contratista y contratante, debe quedar debidamente documentadas por escrito, y así mismo, establecer las diferentes condiciones bajo las cuales se prestará el servicio de auditoría externa.

Las funciones de auditoría externa deben estar alineadas a los efectos de revisión mientras las funciones de la Administración deben estar enfocadas en la generación de información, así como la elaboración de reportes generales y particulares.

Por tanto, para desarrollar las funciones de auditoría, deben estar previamente preparados los estados financieros, de acuerdo con los marcos normativos que le corresponde a la entidad Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 (Anexo Nº 1 para el grupo Nº 1, Anexo Nº 2 para el grupo Nº 2 y Anexo Nº 3 para el grupo Nº 3) y para efectuar el proceso de auditoría se aplicaran los requerimientos del Decreto en mención incluidos en el anexo Nº 4, que incorporan las Normas Internacionales de Auditoría (NAI). (...)

Beneficios económicos futuros

Concepto	Pregunta
2017-0900	*"Me podrían hacer el favor de indicarme si un lote de terreno que pertenece a una empresa y está en el certificado de tradición y la empresa está pagando el impuesto correspondiente pero no está haciendo uso del mismo, se debe de tener en la contabilidad dicho bien inmueble.* *La pregunta la realizo debido a que me informan que el contador de una empresa no lo tiene contabilizado porque no está haciendo uso del bien y que de acuerdo a las NIIF no se debe contabilizar."*

Respuesta

(…) Con relación a la inquietud formulada por el consultante, debemos hacer referencia al párrafo 4.4 del Marco Conceptual para la Información Financiera, el cual define un activo como un recurso controlado por la entidad, resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Los beneficios económicos futuros incorporados consisten en el potencial del activo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. De acuerdo con el párrafo 4.10 del Marco Conceptual para la Información Financiera, un activo puede ser, entre otras posibilidades:

"(a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes o servicios a vender por la entidad;

(b) intercambiado por otros activos;

(c) utilizado para satisfacer un pasivo; o

(d) distribuido a los propietarios de la entidad."

Lo anterior no significa que una partida que no esté incluida en estos ejemplos no pueda ser un activo, porque el principio básico es la capacidad de la generación de beneficios económicos. En el caso de un terreno, el potencial del beneficio puede incluir también la valorización. Sea cual fuere el beneficio económico incorporado, un presupuesto para ello es el control, dado que, si el beneficio no puede ser controlado por la entidad, no podría reconocerse el activo.

En consecuencia, si el lote no genera beneficios económicos a través de la venta o por alguna de las vías anteriormente mencionadas, no cumple con el concepto de activo, por tanto, no se reflejaría en los estados financieros. Pero si la entidad puede controlar (lo cual no implica necesariamente que tenga la propiedad legal, sino el acceso a beneficios exclusivos) el activo y este probablemente generará beneficios económicos, debe reconocerse, lo que significa en este caso, que quien tenga la propiedad legal, tendría que evaluar si puede considerar que aún cuenta con un elemento que pueda considerarse como activo en los términos planteados atrás. (...)

Bienes recibidos en dación de pago

Concepto	Pregunta
2017-0062	*"Tratamiento contable de los Bienes recibidos en dación de pago para los estados financieros separados en compañías vigiladas por la Superintendencia Financiera.* *Con la expedición de la Circular Externa 03 del 12 de diciembre de 2014, las compañías vigiladas por la Superintendencia Financiera se encuentran exceptuadas en la aplicación de NIIF sobre la medición de los bienes recibidos en dación de pago. Por tanto, todo bien recibido, por ejemplo, como restitución de un leasing o como garantía de pago de una deuda debe aplicar las directrices del Capítulo III de la Circular Básica Contable, el cual establece lineamientos contables sobre la medición de las provisiones.* *La anterior disposición debe tener aplicación para todos los bienes recibidos por restitución o dación, independientemente de su clasificación contable en los estados financieros separados.* *Entiendo que, para propósito de NIIF, los bienes recibidos como garantía en la liquidación integra y definitiva de créditos, habitualmente se clasificación contable en los estados financieros separados.* *Entiendo que, para propósitos de NIIF, los bienes recibidos como garantía en la liquidación integra y definitiva de créditos, habitualmente se clasifican como: 1) propiedad de inversión, si del bien se obtiene rentas o apreciación de valor, 2) Propiedad, planta y equipo, si el bien se tiene para uso o para propósitos administrativos o 3) activo no corriente disponible para la venta, si se mantiene para la venta y su realización es altamente probable.* *Si un bien recibido en dación de pago se clasifica como propiedad de inversión o propiedad, planta y equipo en los estados financieros separados y la política contable sobre la medición es el costo ¿Estos bienes deben ser depreciados, teniendo en cuenta los altos niveles de provisión exigidos por el capítulo III de la Circular Básica Contable?"*

Respuesta

(…) En primer lugar debemos aclarar que, en opinión de este Consejo los Decretos Reglamentarios, que han sido emitidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, no incluyen una excepción para las entidades financieras, en lo relacionado con la contabilización en los estados financieros separados de los bienes recibidos en pago. Por lo anterior, existen divergencias entre lo establecido en el capítulo III de la circular básica contable y financiera y lo requerido en los marcos técnicos aplicables para las entidades que se clasifican en los Grupos 1 y 2.

Como órgano de normalización técnica y con fundamento en lo establecido en el Art. 1.1.1.3 del Decreto 2420 de 2015, en donde se estableció que el CTCP resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera para los Preparadores de información financiera del Grupo 1, procedemos a dar respuesta a su pregunta relacionada con el tratamiento contable que debe darse a partidas originadas en una dación en pago, que posteriormente son reclasificadas como elementos de propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión.

Para la contabilización de propiedades planta y equipo o propiedades de inversión, originadas por una dación en pago, una entidad clasificada en el Grupo 1 aplicará lo establecido en el anexo 1 del marco técnico normativo del Decreto 2420 de 2015 y otras normas que lo modifiquen adicionen o sustituyan (Ver NIC 40 y NIC 16). Si se trata de una entidad clasificada en el Grupo 2, para su contabilización se aplicará lo establecido en las secciones 16 y 17 de la NIIF para las Pymes, normas que forman parte del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015. En estas normas se establecen los criterios que deben ser tenidos en cuenta para la medición inicial y posterior de estas partidas.

En opinión de este Consejo al efectuar la medición inicial de las propiedades de inversión y las propiedades planta y equipo, el costo de dichos elementos sería su valor razonable, salvo que la transacción de intercambio no tenga carácter comercial o no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. Si la partida no puede medirse por su valor razonable, su costo se determinaría por el valor en libros del activo financiero que es dado de baja al contabilizar la dación en pago, después de revertir los importes por deterioro estimado para estos activos.

Cuando la entidad aplique el modelo del costo, referido en los marcos técnicos normativos, a los elementos de propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión adquiridos, en una dación en pago, se tendrá en cuenta lo establecido para la medición posterior de estos elementos, los cuales después de su reconocimiento inicial deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumuladas.

Lo anterior significa que si la entidad aplica el modelo del costo, el importe depreciable del activo se amortizará durante su vida útil, y que al cierre de cada período se efectuarán las acciones necesarias para determinar que el valor en libros del activo no excede su importe recuperable, el cual representa el mayor valor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de venta. En el caso en que la entidad tuviera que reconocer ajustes por el deterioro de valor las propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión medidas por el modelo del costo, su importe depreciable deberá ser revisado y ajustado con base en el nuevo valor en libros, obtenido a partir de las mediciones realizadas para determinar el nuevo importe recuperable.

Además de lo anterior, deberá tenerse en cuenta que los elementos de propiedades, planta y equipo son activos tangibles que posee una entidad para la producción o el suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros, o para propósitos administrativos, y que se esperan utilizar durante más de un período. Las propiedades de inversión (terrenos o edificios, o parte de un edificio o ambos) son propiedades mantenidas para ganar rentas o apreciaciones de capital, o con ambos fines, pero no para su uso en la producción de bienes o servicios o para fines administrativos, ni para su venta en el curso normal de los negocios.

En el caso de que no se cumpla las definiciones enunciadas anteriormente, para su contabilización la entidad tendrá en cuenta lo establecido en la norma técnica sobre activos no corrientes mantenidos para la venta, la cual requiere que estas partidas sean contabilizadas al menor valor entre el costo y el valor razonable menos los costos de venta (Ver NIIF 5).

Es pertinente aclarar que la respuesta dada por este Consejo puede ser contraria a las orientaciones que ha dado la Superintendencia Financiera de Colombia en relación con la contabilización de los bienes recibidos en pago, tal como se indicó en el primer párrafo de la respuesta a esta consulta.

Para finalizar, le recomendamos revisar los siguientes conceptos: 2014-062, 2015-631, 2016-280 y 2016-507 (...)

Bienes de capital

Concepto	Pregunta
2017-0432	(…) *Una entidad cuya actividad principal es la comercialización de productos, dentro del grupo 1 de implementación, está en proceso de construcción de una bodega la cual estará destinada al almacenamiento de inventarios; para poder construir esta bodega deberá realizar un proceso de demolición de la bodega actual, la cual se encuentra actualmente reconocida dentro de la información contable en el rubro de propiedad, plana y equipo.* *Para el balance de apertura la bodega que va a ser demolida fue reconocida al valor razonable y por política la medición para este tipo de bienes es por el modelo de revaluación. Ya que la clasificación de un activo como bien de capital (en materia tributaria) definitivamente causara diferencias en el costo reconocido fiscalmente contra el reconocimiento contable se genera las siguientes inquietudes.* 1. *¿Se podría catalogarla construcción de la nueva bodega como un bien de capital?* 2. *¿La baja en cuentas de la bodega actual debe realizarse contra el resultado del periodo antes de Otro resultado integral o se puede realizar directamente contra la cuenta de otro resultado integral en el patrimonio?* 3. *¿Los costos de demolición que se debe realizar para permitir la construcción pueden ser capitalizados a la nueva bodega?* 4. *¿Se podrían catalogar como bienes de capital en una empresa comercializadora los equipos de cómputo y comunicación?* 5. *¿Una propiedad de inversión bajo el marco de las normas internacionales podría ser catalogada como bien de capital?".*

Respuesta

(…) **¿Se podría catalogarla construcción de la nueva bodega como un bien de capital?**

La definición de bienes de capital no se encuentra contemplada en las Normas Internacionales de Información Financiera, sin embargo, dichos bienes cumplen con lo normado en el párrafo 6 de la NIC 16 establece:

"Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se espera utilizar durante más de un periodo."

Ahora bien, la entidad puede establecer como política contable una subdivisión en el rubro propiedad, planta y equipo como los activos de capital.

¿La baja en cuentas de la bodega actual debe realizarse contra el resultado del periodo antes de Otro resultado integral o se puede realizar directamente contra la cuenta de otro resultado integral en el patrimonio?

¿Los costos de demolición que se debe realizar para permitir la construcción pueden ser capitalizados a la nueva bodega?

De acuerdo con el párrafo 15, de la NIC 16,

"*Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo*.".

Por lo anterior, la nueva construcción se debe reconocer al costo teniendo en cuenta lo normado en los párrafos 16 a 28.

Vale la pena mencionar que, teniendo como base el párrafo 20 de la NIC 16

"El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. (…)".

Por lo anterior, la Entidad reconocerá como parte del costo del nuevo edificio, el valor en libros (el valor neto resultante de tomar el costo del edificio menos la depreciación acumulada, cuando se llevó a cabo la demolición) del edificio antiguo al momento de darlo de baja en cuentas, adicionalmente, el costo de la demolición se puede cargar como costo de la construcción.

¿Se podrían catalogar como bienes de capital en una empresa comercializadora los equipos de cómputo y comunicación?

La determinación de si los equipos de cómputo y comunicaciones son bienes de capital no es competencia de este Consejo, sin embargo, podrían ser considerados como bienes de capital si dichos bienes no se enajenan en el ciclo del negocio, son usados para generar beneficios económicos futuros y se hace a través de la prestación de servicios o producción de bienes.

¿Una propiedad de inversión bajo el marco de las normas internacionales podría ser catalogada como bien de capital?

El párrafo 5 de la NIC 40 establece:

"Propiedad de inversión (terreno o un edificio —o parte de un edificio— o ambos) mantenido (por el dueño o por el arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones."

Por lo anterior, en opinión de este Consejo, si podría un bien ser considerado propiedad de inversión, si y sólo si, cumple con la definición del párrafo 5.

Calendario de implementación NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0219	*En un Conjunto Residencial, hasta el mes de diciembre del año pasado el Consejo de Administración tomó la decisión de converger a las NIF- Contabilidad Simplificada. Se toma para la apertura el balance a 31 de diciembre de 2015, es decir se hace balance de apertura a 1 de enero de 2016. ¿Qué implicaciones tiene para la Copropiedad no haber convergido en las fechas estipuladas para el grupo?*

Respuesta

Se toma para la apertura el balance a 31 de diciembre de 2015, es decir se hace balance de apertura a 1 de enero de 2016.

Una copropiedad está obligada a llevar contabilidad de acuerdo con lo establecido en la Ley 675 de 2001; en esta norma también se establecen las responsabilidades del administrador, quien es la directamente responsable por la preparación y presentación de los estados financieros (Ver numeral 5° del Art. 51).

Al hacerlo deberá aplicar el marco de principios que se encuentre vigente, el cual de acuerdo con su comunicación corresponde al marco técnico del Grupo 3, contenido en el Decreto 2706 de 2012, (…).

Las fechas establecidas para el ajuste normativo, en este caso son las siguientes:

Descripción	Fechas
Período de preparación obligatoria	del 01/01/2013 al 31/12/2013
Período de transición	del 01/01/2014 al 31/12/2014
Primer Período de aplicación	del 01/01/2015 al 31/12/2015
Estado de Situación Financiera de Apertura	01/01/2014
Últimos estados financieros según DR 2649/93:	31/12/2014
Fecha de reporte de los primeros estados financieros	31/12/2015

De acuerdo con lo anterior, una copropiedad de uso residencial debió aplicar el marco técnico de contabilidad simplificada a partir del 1 de enero 2015 y presentar sus primeros estados financieros con fundamento en los nuevos marcos normativos el 31 de diciembre de 2015. De no haberlo hecho, estaría incumpliendo lo establecido en normas legales, con los efectos que de ellos se deriven.

¿Qué implicaciones tiene para la Copropiedad no haber convergido en las fechas estipuladas para el grupo?

El no cumplimiento de las disposiciones legales tendrá como efecto la imposibilidad de indicar que los estados financieros están elaborados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. También afectará el cumplimiento de los requerimientos de certificación y dictamen requeridos en las normas legales, además de producir otras consecuencias legales que se derivan de la no elaboración de los estados financieros de acuerdo con los principios contables aceptados en Colombia.

Además, es importante anotar que el párrafo 3.6 del Decreto 2706 de 2012 (…), establece la obligación de presentar información comparativa, en los siguientes términos:

"3.6 Una microempresa revelará información comparativa respecto del periodo comparable anterior para todos los montos presentados en los estados financieros del corriente. Adicionalmente, incluirá información comparativa para la información de tipo descriptivo y narrativo, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente". (...)

Cambio de grupo - del grupo 2 al grupo 1

Concepto	Pregunta
2017-0383	*"Soy Contador General de la Controlante y Asesor Contable de las dos subordinadas, las cuales conforman un grupo empresarial, conformado así:* *Compañía "A", controlante de la Subordinada "Y" (con participación del 90% del capital emitido) y de la Subordinada "Z" (con participación del 80% del capital emitido). La Compañía "A" reconoce y registra las inversiones por método de participación patrimonial y también consolida los estados financieros. Las tres compañías por su monto de activos a 31 de diciembre de 2012, 2013 y 2014 se ubicaron en el Grupo 2 convergiendo con el modelo contable de las NIIF para Pymes.* *Al 31 de diciembre de 2015 y de 2016 el monto de los activos totales de la Subordinada "Y" supera los 30.000 smlmv.* *Al 31 de diciembre de 2015 y de 2016 el monto de los activos totales de la controlante Compañía "A" no supera los 30.000 smlmv pero su valor está próximo a llegar a superar este monto.* *Al 31 de diciembre de 2015 y de 2016 el monto de los activos totales de la controlante Subordinada "Z" no supera los 30.000 smlmv y su valor está bastante lejano de superar este monto.* *También asesoro otras entidades las cuales no poseen subordinadas, que al 31 de diciembre de 2015 y de 2016 el monto de los activos totales supera los 30.000 smlmv.* *Las preguntas que nos surgen sobre este caso son las siguientes:* *¿La Subordinada "Y" automáticamente debe escalar del Grupo 2 al Grupo 1 a partir del 1 de enero de 2017?* *¿La Controlante "A" debe también escalar del Grupo 2 al Grupo 1 a partir del 1 de enero de 2017?* *¿La Subordinada "Z" también debe escalar del Grupo 2 al Grupo 1 a partir del 1 de enero de 2017 si la Controlante "A" escala del Grupo 2 al Grupo 1?* *¿Si la Controlante "A" no escala del Grupo 2 al Grupo 1, qué procedimientos aplica para consolidar los estados financieros con sus dos subordinadas, cuando hay una (la Subordinada "Y") que aplicaría el modelo contable normativo del Grupo 1?* *¿Cuándo una entidad única, supera al 31 de diciembre de 2016 los 30.000 smlmv debe automáticamente escalar del Grupo 2 al Grupo 1 a partir del 1 de enero de 2017?* *¿El escalamiento grupal en casos como estos, es obligatorio o voluntario?* *En el evento de que el escalonamiento sea de carácter obligatorio, ¿qué le sucede a una entidad como la Subordinada "Y" que no realice el escalamiento del Grupo 2 al Grupo 1?* *¿Cuándo una entidad debe escalar del Grupo 2 al Grupo 1 cuáles son los procedimientos y metodologías que debe adoptar en reconocimientos y registros contables, manual de*

	políticas contables, presentación de estados financieros, notas y revelaciones, etc., en estos casos, a partir del 1 de enero de 2017? *¿Cuándo una entidad debe escalar del Grupo 2 al Grupo 1 cómo presenta los estados financieros comparativos del 2017 (año del escalamiento al Grupo 1) con los del año 2016 (año que los presentó conforme al Grupo 2)? ".*

Respuesta

(…) El artículo 1.1.1.6. del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, sobre el asunto consultado señala:

"Aplicación para entidades provenientes de los Grupos 2 y 3. Las entidades que pertenezcan a los Grupos 2 y 3 y luego cumplan los requisitos para pertenecer al Grupo 1, deberán ceñirse a los procedimientos establecidos en este título para la aplicación por primera vez de este marco técnico normativo. En estas circunstancias, su estado de situación financiera de apertura al inicio del periodo siguiente al cual se decida o sea obligatorio el cambio, con base en la evaluación de las condiciones para pertenecer al Grupo 1, efectuada con referencia a la información correspondiente al periodo anterior a aquel en el que se tome la decisión o se genere la obligatoriedad de cambio de grupo. Posteriormente, deberá permanecer mínimo durante tres (3) años en el Grupo 1, debiendo presentar por lo menos dos periodos de estados financieros comparativos."

De acuerdo con lo indicado anteriormente, las entidades deberán permanecer en el Grupo 2 hasta tanto cambien las circunstancias, en este caso, en el periodo siguiente en el que se den las razones para que sea obligatorio el cambio, con base en la evaluación de las condiciones para pertenecer al Grupo 1.

Sin embargo, este Consejo aclara que, el hecho de que las entidades superen el monto total de activos para dejar de permanecer en el Grupo 2, no implica que obligatoriamente deba pasar al Grupo 1, ya que existen otras condiciones adicionales, como lo establece el artículo 1.1.1.1. del DUR 2420 de 2015 y sus modificaciones así:

"Artículo 1.1.1.1. Ámbito de aplicación. El presente título será aplicable a los preparadores, de información financiera que conforman el Grupo 1, así: (…)

3. Entidades que no estén en los numerales anteriores, que cuenten con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) y que, adicionalmente, cumplan con cualquiera de los siguientes parámetros:

3.1. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas.

3.2. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas.

3.3. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas.

3.4. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente. (…)"

¿Si la Controlante "A" no escala del Grupo 2 al Grupo 1, qué procedimientos aplica para consolidar los estados financieros con sus dos subordinadas, cuando hay una (la Subordinada "Y") que aplicaría el modelo contable normativo del Grupo 1?

Dado que la entidad Controlante "A" pertenece al Grupo 2 para la preparación de los estados financieros consolidados se deberá tener presente, entre otros, lo indicado en el párrafo 9.17 de la NIIF para las PYMES, respecto de las políticas contables uniformes, así:

"Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas. Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en sus estados financieros al elaborar los estados financieros consolidados."

Por lo anterior, las entidades controladoras obligadas a preparar estados financieros consolidados y cuyas subsidiarias tengan otro marco técnico normativo, deben velar por la homologación de las normas y políticas contables de las subsidiarias con respecto a la NIIF para las PYMES.

¿El escalamiento grupal en casos como estos, es obligatorio o voluntario?

No existen exigencias en la normatividad colombiana sobre lo que el consultante llama "escalamiento grupal". La obligatoriedad de pertenecer al Grupo 1 está explícitamente señalada en el artículo 1.1.1.1 transcrito atrás. Por consiguiente, si una matriz debe pertenecer al Grupo 1, sus subsidiarias sólo deben hacer parte de ese grupo si cumplen los requisitos y no por el solo hecho de hacer parte del mismo grupo económico.

¿En el evento de que el escalonamiento sea de carácter obligatorio, qué le sucede a una entidad como la Subordinada Y que no realice el escalamiento del Grupo 2 al Grupo 1?

Véase respuesta a la pregunta 4.

Adicionalmente, en el evento en que se continúe aplicando el marco técnico normativo para entidades del Grupo 2, se estarían incumpliendo las disposiciones legales que exigen que dichos estados sean elaborados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

El incumplimiento de la obligación de llevar contabilidad conforme a los principios de contabilidad de general aceptación puede generar sanciones que están contempladas en el Código de Comercio (artículo 58) y en otras normas (como por ejemplo art. 655 ET), además de impedir que la contabilidad pueda ser utilizada como medio de prueba para efectos legales.

¿Cuándo una entidad debe escalar del Grupo 2 al Grupo 1 cuáles son los procedimientos y metodologías que debe adoptar en reconocimientos y registros contables, manual de políticas contables, presentación de estados financieros, notas y revelaciones, etc., en estos casos, a partir del 1 de enero de 2017?

Como se mencionó anteriormente, la entidad podrá escalar una vez constante que sea obligatorio o se tome la decisión de cambio al Grupo 1. Una vez emprenda el cambio, deberá llevar a cabo el proceso de convergencia aplicando los procedimientos normados en la NIIF 1, que puede ubicar en el Anexo 1 del DUR 2420 de 2015 y sus complementarios.

¿Cuándo una entidad debe escalar del Grupo 2 al Grupo 1 cómo presenta los estados financieros comparativos del 2017 (año del escalamiento al Grupo 1) con los del año 2016 (año que los presentó conforme al Grupo 2)?

Los estados financieros son comparativos, por tal razón, al aplicar lo normado en la NIIF 1, deberá tenerse el año de transición, que para el caso de la consulta sería el 2017, durante el cual se llevarán los dos marcos de manera simultánea o paralela.

Eso quiere decir que los últimos estados financieros de propósito general, bajo el marco técnico normativo del Grupo 2, serían los emitidos a diciembre 31 de 2017. (...)

Cambio de grupo - entidades del grupo 2 que se acogen al marco de las entidades del grupo 1.

Concepto	Pregunta
2017- 410	*"Las entidades del grupo 2 que cumplen los 3 años de permanencia y se cambian al Grupo 1, desde luego cumpliendo los requerimientos de la norma, deben elaborar un nuevo ESFA y efectuar de nuevo el proceso de conversión al nuevo marco técnico." ¿Cuál es el procedimiento a seguir para una Pyme que a la fecha desea aplicar las normas plenas o del grupo 1?".*

Respuesta

(…) El artículo 1.1.2.4 del Decreto 2420 de 2015 establece:

"PERMANENCIA. Los preparadores de información financiera que hagan parte del Grupo 2 en función del cumplimiento de las condiciones establecidas por el presente título, deberán permanecer en dicho grupo durante un término no inferior a tres (3) años, contados a partir de su estado de situación financiera de apertura, independientemente de si en ese término dejan de cumplir las condiciones para pertenecer a dicho grupo.

Lo anterior implica que presentarán por lo menos dos periodos de estados financieros comparativos de acuerdo con el marco normativo contenido en el anexo 2 del presente Decreto. Cumplido este término evaluarán si deben pertenecer al Grupo 3 o continuar en el grupo seleccionado sin perjuicio de que puedan ir al Grupo 1."

En consecuencia, si se cumplen los 3 años de permanencia y la entidad se cambia al Grupo 1, desde luego cumpliendo los requerimientos de la norma, debe elaborar un nuevo ESFA y efectuar de nuevo el proceso de conversión al nuevo marco técnico.

Esto por cuanto los marcos no son intercambiables y contienen diferencias importantes en reconocimiento y medición de las transacciones.

De cualquier forma, al efectuar el cambio, la entidad puede preparar su ESFA al inicio del último año de permanencia.

Por ejemplo, si la entidad presenta estados financieros comparativos bajo el marco técnico del Grupo 2 al 31 de diciembre de 2017, puede preparar su ESFA bajo el Grupo 1 al 1° de enero de 2017. Esto por cuanto la contabilidad oficial se llevaría hasta el 31 de diciembre de 2017 bajo el marco del Grupo 2, y a partir del 1° de enero de 2018, fecha de aplicación del nuevo marco, la contabilidad se haría de acuerdo con el marco del Grupo 1.

En caso de que la entidad decida o esté obligada a cambiar de grupo, deberá informar al organismo que ejerza el control y vigilancia o dejar la evidencia pertinente para ser exhibida ante las autoridades facultadas para solicitar información (…).

Cambios en políticas contables, cambio en estimaciones y errores

Concepto	Pregunta
2017-0128	*"Desde la alta gerencia se estableció una política en el año 2014 sobre la provisión de cartera, sin embargo, por necesidad es posible que sufra un cambio, pero la contadora me asegura que tengo que rehacer nuevamente el balance de inicio NIIF".*

Respuesta

(…) El párrafo 5 de la NIC 8 dispone:

"La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores.

No es claro para este Consejo que el consultante se refiera con exactitud a un cambio en las políticas contables de acuerdo con las NIIF, establecidas para la cartera, debido a que el cambio que requiere realizar puede presentarse para cambiar el modelo de medición de la cartera (cambio en política), para cambiar el método de medición del deterioro (cambio en estimación contable) o para corregir un error debido a que la partida no cumple con los criterios de las NIIF.

Si se trata de un cambio en las políticas contables, el párrafo 27 de la NIIF 1 indica:

"27 La NIC 8 no se aplicará a los cambios en las políticas contables que realice una entidad en la adopción de las NIIF o a los cambios en dichas políticas hasta después de presentar sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Por tanto, los requerimientos respecto a cambios en las políticas contables que contiene la NIC 8 no son aplicables en los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad."

Considerando lo anterior, si la entidad realizó un cambio en las políticas contables después de la fecha de aplicación, es decir, del 1° de enero de 2015 para una entidad del Grupo 1, deberá efectuar los ajustes necesarios para que dicho cambio sea tratado de forma apropiada en la contabilidad (ver DOT 001, donde se expone un ejemplo del procedimiento contable adecuado en estos casos).

Esto por cuanto una vez entrado en vigencia el nuevo marco técnico normativo que corresponda, tiene efectos legales plenos, por lo cual no es correcto registrar en los resultados del ejercicio los efectos que provengan del cambio y que no correspondan al ejercicio en curso, sino que, tal como lo dispone la NIC 8, deben llevarse a ganancias acumuladas. En consecuencia, si se presentan estados financieros intermedios de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo, debería efectuarse aplicación retroactiva después de esa primera presentación.

No obstante lo anterior, y como se explicó en el DOT 001, dado que la contabilidad y las NIIF aplicadas a los estados financieros son cosas distintas, en concordancia con el citado párrafo 27 de la NIIF 1, si no hay presentación de estados financieros intermedios, en los primeros estados financieros no habría aplicación retroactiva hasta después de la primera presentación, esto es, después del 31 de diciembre de 2015, para el caso de la entidades pertenecientes al Grupo1, lo cual significa que al no haberse presentado aún los primeros estados financieros, los efectos de la modificación se muestran en los periodos que corresponda sin que se considere esto como una reexpresión de las cifras de esos estados.

Sin embargo, sí deben efectuarse las revelaciones necesarias para explicar las

razones del cambio y el efecto del ajuste en el ESFA, en los estados financieros del periodo de transición y en los estados financieros al cierre del primer periodo de aplicación.

Por consiguiente, cualquier cambio en las políticas contables después de la fecha de los primeros estados financieros de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo, implica la reexpresión de la información financiera hasta el inicio del periodo más antiguo presentado, lo cual incluye la presentación de 3 estados de situación financiera para el caso del Grupo1.

El DOT 001, publicado por el CTCP explica en mayor detalle las consecuencias de la reexpresión de la información financiera.

Si se trata de un cambio en estimaciones contables el párrafo 15 de la NIIF 1 dice:

"Después de la fecha de transición a las NIIF una entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. De acuerdo con el párrafo 14, una entidad tratará la recepción de esa información de la misma forma que los hechos posteriores al periodo sobre el que se informa que no implican ajustes según la NIC 10 Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa. Por ejemplo, supongamos que la fecha de transición a las NIIF de una entidad es el 1 de enero de 20X4, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 20X4, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA anteriores que se aplicaban el 31 de diciembre de 20X3. La entidad no reflejará esta nueva información en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF (a menos que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esa nueva información en el resultado del periodo (o, si fuese apropiado, en otro resultado integral) para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4."

Considerando lo anterior, los cambios en estimaciones se reflejan en el resultado del periodo en que se realicen, pero si la entidad cometió un error en la estimación del deterioro de sus cuentas por cobrar, debe efectuar los ajustes necesarios para que dicho error sea corregido con un procedimiento similar al indicado para el tratamiento del cambio de políticas contables (…).

Certificación de la composición accionaria de una sociedad

Concepto	Pregunta
2017-0366	*"Deseo consultar si un Contador Público está obligado a firmar la composición accionaria. Dentro de las lecturas que he realizado, esta debe ser firmada por el representante legal."*

Respuesta

El artículo 8 de la Ley 43 de 1990 establece:

"Los Contadores Públicos están obligados a:

1. Observar las normas de ética profesional.

2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

3. Cumplir las normas legales vigentes.

4. Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia."

Con base en lo anterior, las responsabilidades u obligaciones del Contador Público desde que inicia su vínculo laboral con la persona jurídica o natural que lo contrate o solicita sus servicios, son aquellas enunciadas en el artículo 8 de la Ley 43 de 1990 en adición a las que en el contrato de trabajo y en el manual de funciones de la entidad se expresen, si se trata de un vínculo laboral.

En el caso de la consulta, el contador en su carácter de empleado debe revisar las condiciones de su contrato y el manual de funciones, ya que si se encuentra la elaboración y firma de este tipo de certificaciones, significa que quien asuma el cargo de contador, se encontraría sujeto a dicha disposición.

Cosa distinta ocurre si se trata del Revisor Fiscal, en cuyo caso, sus funciones son las indicadas en el Código de Comercio o en la regulación específica y las contenidas en los estatutos de la entidad a la que presente sus servicios, no dejando de lado que de acuerdo con el numeral 3° del artículo 207, las entidades que ejercen inspección o vigilancia también pueden requerir informaciones o certificaciones relacionados con el ejercicio de sus funciones.

Certificaciones del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0066	*"(…) Mi Cliente es una Sucursal Extranjera de una Compañía que esta domiciliada en España, actualmente se encuentra en un proceso licitatorio, (…) hace la evaluación de sus proveedores y para esto ha contratado a una Compañía (…), esta compañía ha realizado un listado de documentación de la cual una debería ir firmada por Revisor Fiscal, dentro de los documentos solicitados para mi firma estuvieron los siguientes:* *1) Certificación de Pago de Seguridad Social, Sena, ICBF y Sena* *2) Certificación del Capital de la Sucursal* *3) Indicador del Ebitda* *4) Certificación de Origen de Bienes y Fondos* *Por la primera y segunda certificación no tuve problema la primera es por Ley y la segunda es sobre las cifras contables del patrimonio y los documentos legales de constitución de la Sucursal, por la tercera respondí que el tema estaba dentro de la nota de indicadores de los estados financieros dictaminados a 31 de diciembre y que las notas hacían parte integral de los mismos, pero por la cuarta si tuve objeción, ya que me pidieron certificar la información del documento que adjunto en este correo.* *Al presentar mi objeción y al indagar a (…) el sustento Jurídico y Legal la respuesta fue que ese era el procedimiento de la entidad y que si no firmaba la certificación , mi cliente no sería tenido en cuenta para la licitación, por lo cual me sentí amenazada en el ejercicio de la Profesión como Contador y como Auditor Externo en la figura del Revisor Fiscal, es por eso que hoy recurro al Consejo para solicitar un pronunciamiento sobre el tema que nos ayude a proteger el ejerció profesional del Revisor Fiscal, porque estoy segura que no solo a mí me ha pasado una situación parecida y que por no entorpecer la continuidad de los negocios de nuestros clientes los Revisores Fiscales terminan firmando documentos como el adjunto que no son parte del ejercicio de la auditoría ni de las responsabilidades que por Ley están expuestas en el código de comercio. (…)* *Por lo tanto, elevo las siguientes preguntas al Consejo con base en el caso expuesto:* *1) ¿está legalmente obligado el Revisor Fiscal a certificar cualquier información sobre el ente que audita que le solicite cualquier interesado?* *2) ¿la facultad de dar fe pública implica la obligación de emitir certificaciones de cualquier interesado sin limitaciones?* *3) ¿incurre el Revisor Fiscal en alguna violación a los estándares profesionales o al código de ética si se niega a certificar información no solicitada por los órganos de administración de la entidad a la que audita, por los entes del Estado o en los casos expresamente señalados en la Ley?"*

Respuesta

(…) El numeral 3° del Artículo 207 del Código de Comercio, acerca de las funciones del Revisor Fiscal, establece:

"Art. 207. _ Funciones del Revisor Fiscal. Son funciones del Revisor Fiscal:

(…) 3o) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados; (…)"

Adicionalmente, el Consejo de Estado mediante sentencia 233-CE-SEC4-EXP1999-N9531, sobre este particular enuncia:

"(…) *La obligación por parte del Revisor Fiscal de "opinar y pronunciarse" respecto del cumplimiento de lo ordenado por la Circular Externa número 009 de 1997 haciendo énfasis en el plan de trabajo para solucionar el problema en los sistemas de información y destacando lo concerniente al grado de avance alcanzado a diciembre 31 de 1998 por la sociedad respecto de la adecuación de los sistemas de información al año 2000, son exigencias que abarcan aspectos técnicos de informática, que no son propios de la labor del Revisor Fiscal y por lo tanto deben anularse.*

En efecto, la Superintendencia de Valores no puede exigir que un profesional de la contaduría opine sobre un plan de trabajo que ha sido discutido y aprobado por la junta directiva del ente societario en el cual se desempeña como tal, cuando en la Circular 009 de 1997, se le impone el deber de verificar su cumplimiento y no de emitir juicios de valor sobre el mismo, toda vez que respecto de ellos no tiene el grado de conocimiento propio al de la técnica informática, que se predica de otros profesionales. Teniendo en cuenta que todo el inciso está referido a la exigencia antes analizada, la Sala considera que debe anularse en su totalidad.

En relación con el segundo inciso del numeral demandado y cuya totalidad acusa el actor, encuentra la Sala que en efecto debe anularse, por considerar al igual que en los puntos anteriores, que se le está exigiendo a los revisores fiscales una labor que no es propia de su campo de profesión, pues los conocimientos en la informática, no corresponden a los que se prevén para el ejercicio de la contaduría y por lo tanto están en la imposibilidad legal y física de emitir algún pronunciamiento o juicio de valor sobre los resultados alcanzados por la sociedad en sus sistemas de información para conjurar la problemática del año 2000."

Así las cosas, en nuestra opinión:

Acerca de su primera pregunta, el Revisor Fiscal está obligado a certificar información sobre el ente que audita únicamente a la asamblea general o junta de socios por ser el organismo que lo nombró, así como a los entes gubernamentales que ejerzan inspección y vigilancia sobre dicha Entidad, emitiendo certificaciones y/o informes a que haya lugar.

Acerca de su segunda pregunta, la facultad de dar fe pública del contador y/o Revisor Fiscal abarca el pronunciarse sobre los hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable. Este concepto no obliga al Contador Público, cualquiera que sea su calidad, de emitir certificaciones a cualquier interesado que las solicite, ya que como se mencionó anteriormente, su responsabilidad esta direccionada a la asamblea general o Junta de socios y a los organismos gubernamentales que ejerzan inspección y vigilancia sobre el ente.

En cuanto a su tercera pregunta, en nuestra opinión, el Revisor Fiscal que se abstenga de certificar información a entes diferentes de los órganos de administración y/o entes gubernamentales que ejerzan inspección, no incurriría en violación a los estándares internacionales ni al código de ética para contadores públicos compilado en el Decreto 2420 de 2015 (...)

Certificación de información financiera en un municipio

Concepto	Pregunta
2017-0685	*"3. De acuerdo con la Ley 136 de 1994, la Personería Municipal de Palestina Caldas, no tiene Personería Jurídica y por ser de sexta categoría el presupuesto municipal es muy limitado, por esta razón no se cuenta con un profesional de Contaduría. ¿El contador de la Alcaldía Municipal de Palestina, puede certificar los hechos contables de la Personería Municipal? "*

Respuesta

(…) Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El artículo 2° de la Ley 1314 de 2009, establece:

"ARTÍCULO 2o. AMBITO DE APLICACIÓN. La presente Ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento. (…)

PARÁGRAFO. Deberán sujetarse a esta Ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba."

Así mismo, el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, define:

"Artículo 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las Leyes."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta del peticionario, en nuestra opinión, en el momento que la información contable de las operaciones generadas por parte de la Personería Municipal de Palestina – Caldas, deseen ser utilizadas como medio de prueba, dicha información deberá estar certificada por Contador Público titulado.

De acuerdo con lo anterior y basados en los términos de la consulta, en nuestra opinión, no vemos limitante para que el Contador Público de la alcaldía municipal de Palestina certifique los hechos contables de la personería Municipal.

Sin embargo, será responsabilidad de este Contador Público el contemplar posibles situaciones que atenten contra su independencia como contador, derivadas de posibles relaciones entre la Personería Municipal y la Alcaldía Municipal, recordando que donde sea apropiado, el Contador Público debe aplicar salvaguardas para eliminar amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el Contador Público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un Contador Público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un Contador Público dependiente) (…).

Certificación de asistencia a capacitaciones

Concepto	Pregunta
2017-0688	*¿Una firma de contadores públicos puede certificar asistencia a capacitaciones que realice?*

Respuesta

(…) No es competencia de este Consejo. Sin embargo, sobre el tema la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Educación Nacional en su concepto 2004EE37403 indica:

"No existe norma alguna que establezca la expedición de certificados o constancias, al término de un evento de capacitación de educación informal. No obstante lo anterior, si la entidad privada organiza cursos informales de capacitación en cualquier campo del conocimiento organización y ejecución que no requiere autorización previa de la respectiva Secretaría de Educación podrá si lo considera pertinente, para satisfacer a los asistentes, expedir constancias; las cuales no tendrán la validez legal de los títulos de educación formal que se otorga a una persona natural por haber recibido una formación en la educación por niveles y grados, y de los certificados de aptitud ocupacional que las instituciones de educación no formal expiden y acreditan al titular para ejercer la actividad laboral correspondiente.

De otra parte, en relación con reglamentación sobre la educación informal, puede consultar el artículo 12 del Decreto 3011 de 1997, por el cual se establecen normas para el ofrecimiento de la educación de adultos."

Certificación de estados financieros - afirmaciones

Concepto	Pregunta
2017-0936	*"De acuerdo a su Concepto No. 120 de agosto 12 de 1997 se expresa:* *"Dicha certificación también fue reglamentada por el artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, al definir que "...Son estados financieros certificados aquellos firmados por el representante legal, por el Contador Público que los hubiere preparado y por el Revisor Fiscal, si lo hubiere, dando así testimonio de que han sido fielmente tomados de los libros".* *Por favor solicito me indiquen de acuerdo a la normatividad actual y/o en algún concepto dentro de su alcance, se ha reglamentado el tema de certificación de estados financieros que se encontraba contenido en el Decreto 2649 de 1993, así como también, los asuntos referentes a la verificación de las afirmaciones exigidas en el artículo 57 del mismo decreto."*

Respuesta

(…) 1) (…) se debe observar el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 que dice:

"El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros."

Y el artículo 38 de la citada Ley establece:

"Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o Contador Público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia."

La obligación de certificar y dictaminar está prevista en los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, que no han sido derogados por la Ley 1314 de 2009 ni por sus decretos reglamentarios.

2) El párrafo 16 de la NIC 1 -Presentación de Estados Financieros - señala:

"*Una entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Una entidad no señalará que sus estados financieros cumplen con las NIIF a menos que satisfagan todos los requerimientos de éstas*."

Tal disposición también es aplicable a la NIIF para las PYMES, como se lee en el párrafo 3.3 de la Sección 3 -Presentación de Estados Financieros y en la NIF para microempresas en el párrafo 15.4 - Aplicación por Primera Vez de la Norma de Información Financiera para las Microempresas.

Los mandatos expuestos son amplios respecto al cumplimiento de la normatividad y se ajustan a la certificación que debe emitirse en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, en la cual debe declararse que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

Clasificación del grupo 3

Concepto	Pregunta
2017-0508	*"(…) De acuerdo a varias afirmaciones del señor Revisor Fiscal saliente y la Contadora, hablan de que esta Asociación debe llevar su contabilidad bajo las normas NIIF; mi concepto como nuevo Revisor Fiscal registrado (…), esta asociación está regida por el decreto 2420 del 2015 (…). Dichos decretos reemplazan el 2649 de 1993 y mi opinión esta contabilidad seria simplificada, en donde se deben depurar los ingresos, gastos y cuentas por cobrar para el buen funcionamiento del Edificio.* *Solicito por escrito y en forma clara ¿qué decreto se debe aplicar para el caso específico de esta asociación, y evitar más controversias con los colegas que quieren imponer las normas NIIF Grupo 2 para PYMES, esta asociación tiene máximo 8 empleados y sus ingresos) promedio mensual es de $40.000.000 de pesos?".*

Respuesta

(…) El numeral 1.2 del Capítulo 1 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 establece:

"1.2 Aplicarán esta NIF las microempresas que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos:

(a) contar con una planta de personal no superior a diez (10) trabajadores;

(b) poseer activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos (500) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV)

(c) Tener ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV."

Adicionalmente, el numeral 1.3 del Capítulo 1 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 dice:

"1.3 También deben aplicar el presente marco técnico normativo las personas naturales y entidades formalizadas o en proceso de formalización que cumplan con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario y las normas que lo modifiquen o adicionen."

Con base en los párrafos trascritos, para conocer si una entidad pertenece al Grupo 3 se debe evaluar si cumple con todos los requisitos señalados en el numeral 1.2 del Capítulo 1 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, en términos de empleados, activos e ingresos. Si no los cumple, tendría que cumplir los requisitos del numeral 1.3 del citado decreto.

En el caso de la consulta, para poder clasificar la asociación en el Grupo 3 falta conocer la información de los activos totales, con el fin de definir si cumple con el numeral 1.2 del Decreto arriba mencionado o conocer si cumple con los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario, como lo exige el numeral 1.3. (...)

Código de ética

Concepto	Pregunta
2017-0173	*"Buen día, quisiera saber si en Colombia, conforme a la nueva normativa del código de ética, en específico art. 290.25 literal b del literal b de la norma, existen entidades que cumplan con esos parámetros o requisitos, es decir, qué norma exige a entidades distintas a PIE[1] y a emisores de valores que la auditoría se realice bajo las mismas normas de ética aplicables para pie y emisores de valores.* *Por favor agradezco indicar claramente si la norma es prácticamente (materialmente) aplicable o no. (…)"*

Respuesta

(…) Dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, el marco técnico normativo aplicable para desarrollar procedimientos de auditoría en Colombia en materia de ética se encuentra enmarcado por la Ley 43 de 1990 y de manera particular en su capítulo cuarto, titulo primero "Código de Ética Profesional". Adicionalmente, y de manera complementaria, el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (…).

Con relación a la pregunta sobre el numeral 290.25, literal b) que establece "(b) Cualquier entidad (a) definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público, o (b) cuya auditoría se requiere por las disposiciones legales y reglamentarias que sea realizada de conformidad con los mismos requerimientos de independencia que le son aplicables a la auditoría de las entidades cotizadas. Dicha normativa puede ser promulgada por cualquier regulador competente, incluido el regulador de la auditoría." Sobre el particular, en la regulación adoptada en Colombia de los nuevos marcos técnicos normativos relacionados con ética, auditoría y aseguramiento, no se encuentran disposiciones o requerimientos adicionales relacionados con la independencia para entidades de interés público. De otra parte el Artículo 6º del Decreto 302 de 2015, compilado en el anexo Nº 4 del Decreto 2420 de 2015, establece

"Los Contadores Públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, anexo a este decreto, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990.".

Por tanto, la aplicación del código de ética no está condicionada al tipo de Entidad a la cual se les presten los servicios profesionales por parte del Contador Público, cualquiera que sea su cargo. (...)

[1] Nota del CTCP: Se refiere a Public Interest Entity (PIE), entidades de interés público.

Código de ética

Concepto	Pregunta
2017-0914	*"De acuerdo a su competencia, me permito realizar las siguientes preguntas:* *1. Un Contador Público incapacitado por más de 400 días por enfermedad general "trastorno mixto de ansiedad y depresión" puede estar facultado para laborar o prestar servicios como Contador Público en otras empresas diferentes a la empleadora en donde se genera su incapacidad?* *2. ¿Un Contador Público que ha trabajado para una empresa y ya no hace parte de ella, puede tener copia de comprobantes contables para presentarlos como pruebas en defensa propia, al ser los comprobantes contables propios de la empresa donde laboró?* *3. ¿La ética del contador permite dilucidar temas contables de una empresa ante terceros?"*

Respuesta

(…) ***¿Un Contador Público incapacitado por más de 400 días por enfermedad general (…) puede estar facultado para laborar o prestar servicios como Contador Público en otras empresas diferentes a la empleadora?***

(…) es necesario definir el término "*incapacidad*", el cual es aquella imposibilidad que afronta un trabajador para laborar como consecuencia de una enfermedad o un accidente de trabajo. Así las cosas, en nuestra opinión, el hecho que el Contador Público padezca una incapacidad tal como la descrita en la consulta, no le haría posible desempeñar el cargo de contador o desarrollar labores afines en ninguna otra empresa.

¿Un Contador Público que ha trabajado para una empresa y ya no hace parte de ella, puede tener copia de comprobantes contables para presentarlos como pruebas en defensa propia?

(…) en nuestra opinión, los soportes contables son propiedad de la organización y en caso de ser requeridos por parte de un tercero, deben ser solicitados de manera formal o mediante mandato judicial. Aunque no existe norma explicita que impida dicha práctica respecto a que el contador tenga copia de los soportes, es deber del Contador Público el aplicar normas de ética para con sus clientes, según los lineamientos del Anexo Tecnico No. 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (…).

¿La ética del contador permite dilucidar temas contables de una empresa ante terceros?

(…) en nuestra opinión, el dilucidar acerca de temas contables de una empresa ante terceros no solo abarca la aplicación del código de ética para contadores públicos; se debe poseer el conocimiento acerca de la naturaleza de las transacciones así como también del marco técnico normativo que le compete, el cual dependiendo del grupo al que pertenezca la entidad, se encuentra compilado en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (…).

Además, para el Contador Público su ética profesional es tan importante porque le permite no incurrir en conductas equivocadas en su comportamiento, ya que la ética no sólo regula el comportamiento ético (Ley 43 de 1990), sino también los roles (Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015. En muchas oportunidades en el ejercicio profesional se presentan situaciones divergentes entre la aplicación de la norma y la realidad económica, aplicar las normas de ética profesional ayudará al contador a resolver este tipo de situaciones. (...)

Combinación de negocios

Concepto	Pregunta
2017-0218	*"Cuando una empresa matriz toma la decisión en el 2016 de absorber en un proceso de fusión a su subordinada. La subordinada que preparó su ESFA a 1 de enero de 2015 y luego en el 2015 aplico el periodo de transición ¿A 31 de diciembre de 2016, que marco técnico debe aplicar?".*

Respuesta

(…) De acuerdo con lo dispuesto en los marcos técnicos normativos, tanto la controlante como la subsidiaria están obligadas a llevar contabilidad y presentar estados financieros.

En este orden de ideas, la subsidiaria debe preparar su información de acuerdo con el marco técnico normativo que le corresponda, lo cual hará mientras sea una entidad que informa[2].

Una vez la controlante absorba la subsidiaria, desaparece esta como entidad que informa, por lo cual la controlante seguirá aplicando el marco técnico normativo que le corresponda.

Por consiguiente, mientras la subsidiaria sea una entidad que informa, debe continuar aplicando el marco técnico normativo del grupo al que pertenece hasta el momento de la absorción, dado que esta solo ocurre cuando efectivamente se lleve a cabo.

Si al cierre del año 2016 aún la absorción no se ha hecho efectiva, la subsidiaria deberá preparar sus estados financieros en las condiciones señaladas, hasta que se materialice la fusión.

[2] El párrafo OB12 del Marco Conceptual para la Información Financiera indica: "Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa…" Si se trata de una subsidiaria, es una entidad que informa obligada a llevar su contabilidad y preparar su información financiera de acuerdo con el marco técnico aplicable para el grupo en el que se encuentre clasificada.

Consolidación de subordinadas no controlantes

Concepto	Pregunta
2017-0251	*"1. (…) teniendo en cuenta que la normativa internacional contable, (…), no considera la preparación de estados financieros consolidados para subordinadas no controlantes, tendríamos la obligación de dar cumplimiento a la Circular Externa No. 005 de abril 6 de 2000, de la Superintendencia de Sociedades, (…)?* *2. Si la respuesta al numeral anterior es afirmativa, (…), se da cumplimiento a la obligación exigida (…), efectuando la preparación y presentación de los mismos, sin dictamen de Revisor Fiscal, solo con la firma del contador que los preparó, teniendo en cuenta que los estados financieros individuales, que se consolidan, fueron sometidos a un proceso de auditoría que dio origen a un dictamen de Revisor Fiscal?* *3. Lo indicado en la Guía práctica régimen de matrices y Subordinadas, la aprobación de los estados financieros consolidados que se prepararan (…), no requieren ser aprobados en la Asamblea de accionistas y solo requieren la aprobación de la Superintendencia (…)?*

Respuesta

(…) la preparación de la información financiera para todos los obligados a llevar contabilidad y los que quieran hacer valer su información como medio de prueba, se debe hacer con base en los Nuevos Marcos Normativos contenidos en el Decreto Único antes mencionado, por lo que estos nuevos marcos, dejan sin efectos la aplicación a partir del 31 de diciembre de 2014 para las entidades clasificadas en los grupos 1 y 3, el 31 de diciembre de 2015 para las pertenecientes al grupo 2 y el 31 de diciembre de 2015 (…).

Así mismo, pierden su vigencia todas aquellas circulares, resoluciones y documentación que fueron emitidas bajo los marcos normativos anteriores.

Ahora bien, los requisitos para la preparación de los estados financieros consolidados, se encuentran contenidos en los nuevos marcos normativos contables, contenidos en el Decreto Único mencionado, específicamente la NIIF 10.

Así mismo, los requisitos para certificar y dictaminar estados financieros consolidados, se encuentra establecidos en la Ley 222 de 1995, que establecen

"Artículo 37. Estados financieros certificados. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Artículo 38. Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas. (…)

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o Contador Público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia."

Por tanto, los estados financieros consolidados, son estados financieros de propósito general que deben cumplir con todos y cada uno de los requisitos de preparación, certificación y dictamen por parte del Revisor Fiscal.

Consolidación de estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0360	*"El tema de la Consolidación de Estados Financieros ha generado en la comunidad contable y empresarial del país muchas dudas, inquietudes y aspectos inherentes al tema para quienes participamos en materia académica y profesional en el tema. (…)* *Sobre el particular es apenas elemental preguntarme como docente y profesional en ejercicio profesional: de las 27 formas detectadas para consolidar estados financieros, ¿cuál o cuáles serán las idóneas y razonables de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos contables? o lo que podría ser peor: ninguna es la correcta y todas están parcial o totalmente erradas. (…)"*

Respuesta

(…) De acuerdo con los marcos técnicos normativos de información financiera vigentes en Colombia, pueden aplicarse el Método de Participación Patrimonial o consolidación a una línea (Ver NIC 28), el procedimiento de Consolidación también denominado el Método de Integración Global, que se aplica para las entidades controladas (Ver NIIF10).

En el marco normativo anterior, era posible aplicar el método de consolidación proporcional,

pero este ha sido retirado de los marcos técnicos normativos actuales. Anexamos a esta consulta un resumen de las normas relacionadas con el tema de consolidación y combinación de estados financieros, que podría ser útil para el estudio de este tema.

Descripción	Sector Privado			Sector Público			
	Decreto 2420/15			Res. 743/13	Res. 414/14	Res. 533/15	NICSP
	Anexo1	Anexo2	Anexo3	GBE Cotizadas	GBE no Cotizadas	Ent. Gobierno	
Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	NIC28	Sec.12	Cap.6	NIC28	Cap.I.6	Cap.I.6	NICSP7/36
Estados Financieros separados	NIC27	Sec.9	Cap.6	NIC27	Cap.I.5	Cap.I.5	NICSP6/34
Acuerdos Conjuntos	NIIF11	Sec.15	Cap.6	NIIF11	Cap.I.7	Cap.I.7	NICSP8/37
Estados Financieros Consolidados	NIIF10	Sec.9	Cap.6	NIIF10	Cap.VI.2	Cap.VI.2	NICSP6/35
Combinaciones de Negocios	NIIF3	Sec.19	N.A.	NIIF3	Cap.VI.3	N.A.	N.A.
Revelación de participaciones en otras entidades	NIIF12	N.A.	N.A.	NIIF12	N.A.	N.A.	NICSP38
Efectos de variaciones en los tipos de cambios	NIC21	Sec.30	N.A.	NIC21	Cap.V.2	Cap.V.2	NICSP4
Revelaciones de partes relacionadas	NIC24	Sec.33	N.A.	NIC24	N.A.	N.A.	NICSP20

(…).

Consolidación - absorción sin liquidación

Concepto	Pregunta
2017-0694	*"Dos sociedades del grupo 2 decidieron fusionarse en el año 2016, esta fusión quedó perfeccionada (…) en el año 2017, la empresa absorbida fue disuelta sin liquidarse y la absorbente por ende adquiere todos los derechos y obligaciones de la absorbida, los socios deciden hacer una relación de intercambio con base en las acciones de la absorbente (capital social) pero las acciones de la absorbida no se suman a esta relación de intercambio, es decir el capital social de la absorbente no se incrementa con el capital de la absorbida.* *La relación existente entre la compañía absorbida y absorbente es de tipo familiar, en la absorbida la cónyuge era la accionista y en la absorbente los accionistas eran el cónyuge y una hija, decidieron fusionarse por aspectos comerciales, las dos compañías ofrecían servicios similares y tenían algunos clientes en común, su establecimiento de comercio era el mismo, la absorbente compensó a la accionista de la absorbida con una participación dentro de la absorbente.* *¿Al momento de consolidar de forma horizontal los estados financieros de las dos sociedades, cómo se debe registrar el capital social de la absorbida en la absorbente?"*

Respuesta

"(…) De acuerdo con los datos suministrados por el consultante, se trata de una combinación de negocios por compra de activos netos (párrafo 19.4 de la NIIF para PYMES). Esto es, la entidad absorbida entrega sus activos y pasivos a la entidad absorbente, y para este caso, la compensación por la venta del activo neto (activos-pasivos) es la emisión de instrumentos de patrimonio, en este caso, la entrega de acciones por parte de la compañía absorbente (párrafo 19.5).

La compra de esta compañía se mide por el método de adquisición (párrafo 19.11 de la NIIF para PYMES). Por este método, los activos y pasivos de la absorbida se miden a valor razonable.

Contablemente, la entidad absorbente registraría un débito por el valor razonable neto de los activos y un crédito por el valor de la compensación que está entregando.

Respecto del valor de la compensación que se está entregando, existen dos opciones: acciones emitidas a valor nominal, o a valor razonable. Esta medición se describe en el párrafo 19.11.

Además, se debe contemplar que al entregar las acciones, se puede generar plusvalía positiva, la cual haría parte de los intangibles-plusvalía y se mediría al costo por el exceso entre el valor entregado y el valor recibido (activo neto), (párrafos 19.22/19.23 de la NIIF para PYMES); o plusvalía negativa (párrafo 19.24), la cual se debe reconocer de inmediato en los resultados del ejercicio.

Por otra parte, si lo que se trata es de la cesión de parte de las acciones de la socia de la absorbente a la nueva socia, es una transacción entre accionistas y no entre la empresa absorbente y la absorbida. Si el valor razonable neto es diferente de cero y la absorbente no genera instrumentos de patrimonio, se trataría de una cesión de activos y pasivos, que implicarían un registro del diferencial como plusvalía, positiva o negativa, según sea el caso.

La transacción de acciones en este supuesto no afecta el patrimonio de la absorbente, por lo cual el registro contable de las acciones cedidas es un asunto entre las accionistas.

Consorcios

Concepto	Pregunta
2017-0919	*"Se conformó un consorcio con dos personas jurídicas. Uno de los consorciados sufrió una inhabilidad por lo cual se llevó a cabo una cesión. Esta cesión se lleva a cabo después de un año de ejecución del contrato por lo que a esa fecha ya existían registros contables de ingresos y gastos.* *¿Cuál es el tratamiento contable de esta cesión? En el caso del Consorcio, del consorciado cedente y del consorciado cesionario.* *¿En la contabilidad del consorcio en el momento de la cesión se debe hacer un cierre de cuentas de resultados?* *Como en el momento de la cesión ya existía una utilidad, la cual pertenecía al consorciado cedente, se debe hacer esa distribución de utilidad, o se debe esperar a la terminación del contrato.*

Respuesta

(…) Los consorcios pueden asimilarse al concepto de Acuerdo Conjunto de las normas internacionales de información financiera. Para que un acuerdo conjunto exista, siempre se requerirá la existencia de un acuerdo contractual y la decisión de las partes de compartir el control. Los acuerdos conjuntos según las normas aplicables para entidades del Grupo 1 (NIIF 11 - Acuerdos Conjuntos) pueden adoptar la forma de Negocios Conjuntos u Operaciones Conjuntas.

Los negocios conjuntos son acuerdos conjuntos mediante los cuales las partes que tienen control conjunto tienen derecho a los activos netos del acuerdo (NIIF 11, p.14). En este caso los partícipes del negocio conjunto deberán contabilizar los aportes realizados como una inversión (NIIF 11, p. 24).

Las operaciones conjuntas son acuerdos conjuntos mediante los cuales las partes que tienen control conjunto tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo (NIIF 11, p. 15).

En este caso, los partícipes no reconocen su participación como una inversión, sino que registran sus activos, pasivos, ingresos o gastos o su parte de los activos, pasivos, ingresos o gastos mantenidos conjuntamente (NIIF 11, p. 20).

En el caso de entidades del Grupo 2, los principios para su contabilización están contenidos en la Sección 15 de la NIIF para Pymes, la cual forma parte del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios. En este caso, los negocios conjuntos son referidos como entidades controladas conjuntamente.

En consecuencia, para determinar si los acuerdos conjuntos representan un negocio conjunto o una operación conjunta, la entidad deberá analizar los derechos y obligaciones que se derivan del acuerdo.

En resumen, dependiendo de la clasificación que se le dé al consorcio, en el momento de la cesión el tratamiento contable podrá ser así:

Por lo anterior, una vez la entidad receptora establezca el tipo de inversión, en el momento de la cesión utilizará método de participación o reconocimiento proporcional de los activos, pasivos, ingresos y gastos para reconocer la parte que le transfieren. Y para la entidad que cede, dará de baja la inversión según sea el

modelo aplicado, junto con la contraprestación recibida.

Ahora bien, en cuanto a sus inquietudes 2 y 3, en el momento de la cesión debe realizarse un cierre de cuentas y establecer que corresponde a cada consorciado, y se estimaran las condiciones del negocio y determinaran la contraprestación que será entregada a quien cederá la inversión.

Así mismo, este Consejo se ha referido en repetidas oportunidades sobre este tema y los elementos generales de evaluación pueden encontrarlos en las siguientes consultas, las cuales están disponibles de manera gratuita en el sitio web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos:

No.	Fecha	Descripción
2017-035	2017-04-11	Consorcios – Contabilidad porcentajes de participación.
2017-135	2017-04-07	Consorcios – Tratamiento Contable y Consolidación
2017-239	2017-04-27	Consorcios y Uniones Temporales
2016-890	2016-12-13	Consorcios
2016-629	2016-09-14	Registros de inversiones en consorcios bajo NIIF
2016-608	2016-11-04	Uniones temporales – consorcios bajo NIIF
2016-582	2016-08-10	Los consorcios deben llevar contabilidad
2015-821	2015-11-06	Manejo de consorcios en NIIF
2015-774	2015-11-06	Manejo de consorcios y uniones temporales en NIIF Pymes
2015-571	2015-08-10	Registros contables en participaciones en consorcios y uniones temporales
2015-499	2015-07-13	¿Puede una compañía con control conjunto medir inversiones en asociadas y negocios conjuntos al costo según NIIF 9 en vez de NIC 28 en estados financieros separados?
2015-339	2015-06-02	Medición de inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas
2014-616	2014-12-22	¿Puede una compañía con control conjunto medir las inversiones en asociadas y negocios conjuntos al costo según NIIF 9 en vez de NIC 28 en estados financieros separados?
2014-335	2014-08-13	Negocios conjuntos y asociadas
2014-255	2014-07-09	Manejo contable bajo NIIF de operaciones con consorcios y uniones temporales
2014-133	2014-04-23	Uniones Temporales y consorcios NIIF

(...)

Consorcios y uniones temporales

Concepto	Pregunta
2017-0035	*(…) Adjudicada una propuesta a un consorcio o UT surge en cabeza de cada miembro frente al ente público adjudicante la obligación solidaria de cumplir con lo ofertado, quedando frente a tal entidad congelado el acuerdo presentado salvo autorización escrita para modificarlo expedida por dicha entidad, siéndole inoponibles modificaciones privadas no autorizadas.* *Sin embargo entre las partes suscribientes y dada la naturaleza eminentemente contractual e informal del consorcio, se pueden en todo momento modificar las reglas de administración interna del mismo, porcentajes de participación, arreglos para distribución de utilidades, asunción de deudas y pasivos, exigencia de garantías en caso de incumplimientos parciales, etc., pues entre nosotros tales pactos tienen pleno vigor en atención a los principios de consensualidad y de autonomía de voluntad privada recogidos por el artículo 1602 del Código Civil, sin perjuicio de la inoponibilidad estricta de tales pactos privados frente al ente contratante sin que medie su aprobación escrita (dada la solemnidad legal del contrato estatal)* *Atendiendo tal posibilidad jurídica vinculante de modificar por documento interno o privado porcentajes de participación en un consorcio o una UT, y a la luz del principio de reflejo de realidad económica que debe iluminar la preparación y presentación de estados financieros, se consulta su opinión experta respecto de si modificados porcentajes de participación por documento interno en un Consorcio:* *a. las sociedades que lo conforman deben reflejar en la contabilidad del Consorcio y en las de cada una de las sociedades que lo conforman dicha modificación, integrando en consecuencia para cada sociedad miembro el porcentaje real de participación en relación con los resultados económicos del Consorcio, o* *b. sí por el contrario deben reflejar la participación original presentada ante la entidad contratante en el documento constitutivo.* *En el segundo caso, esto es si deben integrar la contabilidad de conformidad con el documento constitutivo del Consorcio o UT y no en razón a los acuerdos internos, se consulta la forma en que deben internamente los miembros del Consorcio distribuir las utilidades o pérdidas que arroje el negocio así gestionado a la luz de los acuerdos internos y de manera tal que se de eficacia a dicho acuerdo, si es por ejemplo a través de facturas y si es así cuál sería el concepto del bien o servicio a facturar?*

Respuesta
(…) El CTCP se ha referido en varias consultas a la forma en que deben ser contabilizadas las participaciones en consorcios o uniones temporales, tipos de Acuerdos Conjuntos que puede adoptar la forma de un Negocio Conjunto o de una Operación Conjunta. En los conceptos 2014-255, 2014-335, 2014-399, 2014-616, 2015-339, 2015-571, 2015-774, 2016-582, y 2015-629, que están disponibles en la página www.ctcp.gov.co, enlace conceptos, se puede obtener mayor detalle sobre el tema. De acuerdo con lo conceptuado por el Consejo la forma de contabilizar las participaciones en estos acuerdos difiere, dependiendo de si se trata de un Negocio Conjunto o una Operación Conjunta.

En el primer caso el participe contabiliza sus participaciones como una inversión, y en el segundo reconoce sus activos, pasivos, ingresos, y gastos o su participación en los activos, pasivos, ingresos y gastos incurridos conjuntamente (Ver la NIIF 11 o la Sección 14 de los marcos técnicos normativos que aplican para los Grupos 1 o 2).

Por lo anterior, dependiendo del tipo del acuerdo la entidad reflejara en su contabilidad, previo el cumplimiento de los requisitos legales, los cambios en los porcentajes de participación que se generen en el acuerdo contractual que formaliza la existencia del negocio o de la operación conjunta. En el caso de un negocio conjunto, se tendrán en cuenta las formalidades legales que se derivan de un cambio en los porcentajes de participación sobre el valor residual de los activos netos (patrimonio), y en el caso de una operación conjunta los cambios en las participaciones de los activos, pasivos, ingresos y gastos incurridos conjuntamente.

En todo caso, deberá tenerse en cuenta que un elemento fundamental para la existencia de un acuerdo conjunto es la decisión de compartir el control, esto es ejercer el control conjunto sobre las decisiones operativas y financieras de la entidad.

Si este no fuera el caso, y en el acuerdo contractual se estableciera que las decisiones son tomadas únicamente por uno de los partícipes, el acuerdo contractual no podría ser considerado como un acuerdo conjunto, y se deberían aplicar las disposiciones contenidas en los marcos técnicos para las inversiones en entidades subsidiarias o las inversiones en asociadas.

Para terminar, le informamos que también hemos dado traslado de esta consulta a la Superintendencia de Sociedades, para que sea esta entidad la que emita una opinión sobre los efectos legales que se derivan de los cambios en los porcentajes de participación de un consorcio o una unión temporal, ya sea que estos hayan sido clasificados para efectos contables como un Negocio conjunto o una Operación Conjunta (...)

Consorcios tratamiento contable y consolidación

Concepto	Pregunta
2017-0135	*¿Los consorcios en NIIF se deben tratar como Negocio conjunto u Operación conjunta?* *¿Si se consolida por Método de Participación Patrimonial o Método línea a línea?*

Respuesta

(…) En relación con su pregunta sobre la aplicación del método de participación patrimonial o el procedimiento de consolidación previsto en las normas técnicas, cuando el acuerdo conjunto se clasifica como un negocio conjunto, dependiendo del grupo en el que se clasifique la entidad, el marco técnico permite utilizar en los estados financieros separados el método del costo, el método de participación o el modelo de valor razonable.

Tratándose de los estados financieros principales, en una entidad del Grupo 1 solo es posible aplicar el método de participación patrimonial.

Con respecto a la obligación de consolidar, le manifestamos que en los marcos técnicos normativos no existe la obligación de consolidar los negocios conjuntos, dado que este procedimiento no aplica en los casos en que exista control conjunto, elemento indispensable para la existencia de un acuerdo conjunto (…)

Contabilidad por centro de costos

Concepto	Pregunta
2017-1074	*"(…) bajo la normatividad vigente, y los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, ¿es obligatorio, que las personas naturales o jurídicas, obligadas a llevar contabilidad y que en su actividad económica realicen diferentes actividades (comercio, prestación de servicios, procesos industriales etc.), en los que sus recursos económicos se utilizan para la ejecución de las diferentes líneas de negocio, lleven su contabilidad por centros de costos?"*

Respuesta

(…) Con respecto a la forma o sistema de información en que debe llevarse la contabilidad, nos permitimos señalar que los artículos 48, 50 y 51 del Código de Comercio, establecen:

"Artículo 48. Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este Código y demás normas sobre la materia. Dichas normas podrán autorizar el uso de sistemas que, como la microfilmación, faciliten la guarda de su archivo y correspondencia. Asimismo será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios."

"Artículo 50. La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno."

"Artículo 51. Harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios"

Teniendo en cuenta los artículos citados, se concluye que las entidades obligadas a llevar contabilidad lo harán de tal forma que la información sea clara, completa, fidedigna y debidamente soportada.

En la normativa vigente no se exige la utilización de centros de costo ni un *software* contable específico, por lo que se podrá llevar en cualquier sistema de información siempre y cuando cumpla con los requisitos exigidos por la Ley y los establecidos por la Administración del ente.

Así las cosas, podrá llevar la contabilidad utilizando centros de costos. Ahora, si el ente es una ESAL (Entidad sin Ánimo de Lucro), debe remitirse a lo establecido en el DOT (Documentó de Orientación Técnica) 14, que en la página 22 menciona:

"ii. Método del Diferido o Método de la Contabilidad de Fondos.

Como se trata más adelante, muchas ESAL usan la contabilidad de fondos para controlar las contribuciones recibidas, cuando estas tienen restricciones impuestas por los donantes. ***La contabilidad de fondos puede asimilarse al tratamiento de la contabilidad de sucursales o la contabilidad por centros de costos que usan muchas empresas****. Es decir, se trata de separar la contabilidad de cada fondo en función de su finalidad. Por supuesto, tratándose de un manejo interno, no es obligatorio el uso de este modelo porque no está incluido en ninguno de los marcos técnicos normativos." (Subrayado fuera de texto)* (...)

Contabilización de apoyos comerciales

Concepto	Pregunta
2017-0931	*Respetuosamente solicito su orientación respecto a la apropiada contabilización de apoyos comerciales para un concesionario de vehículos, la situación es la siguiente:* *De acuerdo al plan comercial de cada mes por autorización de los fabricantes de los vehículos distribuidos por el concesionario, se otorgan unos bonos a los clientes que adquieran un determinado modelo de vehículos, el mecanismo que opera es que el asesor comercial informa al cliente el valor comercial del vehículo y a su vez le informa que si adquiere el vehículo en ese mes, tiene derecho a un bono por un determinado valor, que entra a disminuir el valor inicialmente informado al cliente, en este orden de ideas el bono que se entrega al cliente por autorización del fabricante, tiene por objetivo desde el punto de vista del concesionario mantener el margen de utilidad en las operaciones comerciales de venta de vehículos, a manera de ejemplo* *Valor comercial vehículo $ 30.000.000; Bono $1.000.000; Valor a facturar al cliente $ 29.000.000* *Contabilización a manera de ejemplo sin incluir impuesto* *1105 Caja $ 29.000.000* *4135 Ingreso $ 29.000.000* *6135 Costo $ 25.000.000* *1435 Inventario $ 25.000.000* *Contabilización de apoyo comercial al mes siguiente:* *1330 Cuenta por cobrar $ 1.000.000* *4250 Recuperaciones $1.000.000 (…).*

Respuesta

(…) El CTCP ha revisado en su sala plena del 05/12/2017, las consultas 2017-801 y 2017-931, llegando a la conclusión de que los descuentos referidos en ellas deben ser contabilizados como un menor valor del costo y no como un mayor valor de los ingresos procedentes de contratos de clientes. Por consiguiente, se modifica la respuesta a la consulta 2017-931de la siguiente forma:

El texto modificado indicaba:

"De acuerdo con lo anterior, y considerando además la información suministrada en su consulta, este Consejo considera que los ingresos por los bonos otorgados a los clientes incrementan el precio de venta, para mantener los márgenes, y ellos deben ser reconocidos por el concesionario en la fecha de venta del vehículo, esto es la fecha en que se cumplen las condiciones para su reconocimiento. El aplazamiento del reconocimiento para el período en el cual se efectúa la factura o el pago estaría en contravía del principio de acumulación o devengo. Al respecto, los párrafos OB17 a OB19 del marco conceptual de las NIIF plenas, indican lo siguiente: (…).

En conclusión, la contabilización del bono otorgado por el fabricante como un descuento comercial o un descuento condicionado, que afectaría el costo de ventas del concesionario y la cuenta por pagar al fabricante, en este caso no sería procedente, por cuanto el propósito del bono es mantener los márgenes de venta del concesionario y no otorgar un descuento sobre los bienes adquiridos por el concesionario al fabricante. En consecuencia, los ingresos por venta de bienes estarían representados por el precio pagado por los compradores y el importe de los bonos otorgados por el fabricante; estos deberían ser reconocidos en la fecha en que se

cumplan las condiciones para su reconocimiento."

Por lo tanto, si se cumplen los criterios para su reconocimiento, e ignorando los efectos en impuestos, los registros contables serían los siguientes:

Descripción	***Débito***	***Crédito***
Disponible	*$29.000.000*	
Cuenta por Cobrar – Bonos otorgados por el Fabricante	*$1.000.000*	
Costo de Ventas	*25.000.000*	
Inventarios Vehículos		*25.000.000*
Ingresos Ordinarios		*$30.000.000*
Total	***$55.000.000***	***$55.000.000***

Además de lo anterior, en períodos posteriores a su reconocimiento inicial, el concesionario aplicará las normas establecidas para determinar el deterioro de sus activos financieros, y ajustarlas a su valor recuperable (…).

El nuevo texto es el siguiente:

De acuerdo con lo anterior, y considerando además la información suministrada en su consulta, este **Consejo es de la opinión que el valor de los bonos de descuento otorgados a los compradores de vehículos nuevos se deben contabilizar como un menor valor del costo de ventas**, el cuál será reconocido por el concesionario en la fecha en que se cumplen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos por venta de bienes, y siempre que se tenga la certeza y sea prácticamente cierto que el bono será otorgado por el proveedor-fabricante de los vehículos. Esto generalmente ocurre en la fecha de venta, por lo que el aplazamiento del reconocimiento para el período en el cual se efectúa la factura o el pago estaría en contravía del principio de acumulación o devengo.

En conclusión, la contabilización del bono otorgado por el producto-fabricante como un mayor valor del ingreso o como otros ingresos (ingresos por recuperaciones) no es procedente. **Por lo tanto, los ingresos por venta de bienes solo incluirían el precio pagado por los compradores de los vehículos, y ellos no incluirían el valor de la cuenta por cobrar que se genera a cargo del productor-fabricante en el momento de la venta, la cual debe reconocerse disminuyendo el costo de ventas y no como un mayor valor de los ingresos por venta de bienes del concesionario.**

Por lo tanto, si se cumplen los criterios para su reconocimiento, e ignorando los efectos en impuestos, los registros contables serían los siguientes:

Descripción	**Débito**	**Crédito**
Disponible	$29.000.000	
Ingresos Ordinarios procedentes de clientes		29.000.000
Costo de Ventas	25.000.000	
Inventarios Vehículos		25.000.000
Cuenta por Cobrar – Bonos otorgados por el Fabricante	$1.000.000	
Costo de Ventas		$1.000.000
Total	**$55.000.000**	**$55.000.000**

Además de lo anterior, en períodos posteriores a su reconocimiento inicial, el concesionario aplicará las normas establecidas para determinar el deterioro de sus activos financieros, y ajustarlas a su valor recuperable (…).

Contador y Revisor Fiscal de forma simultánea

Concepto	Pregunta
2017-0075	*"El Contador Público de una empresa puede ejercer y firmar los estados financieros como Revisor Fiscal, pueden ejercer las mismas funciones o tienen alguna inhabilidad"*

Respuesta

(…) El artículo 51 de la Ley 43 de 1990, establece:

"Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones."

Así mismo, el artículo 207 del Código de Comercio, enuncia las siguientes funciones del Revisor Fiscal:

"Son funciones del Revisor Fiscal:

1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;

3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;

4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;

6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;

7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario,

9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las Leyes o los estatutos (…).

10) Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-Ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores (…)."

Así las cosas, dando respuesta a la consulta, en nuestra opinión, son funciones del Revisor Fiscal, entre otras, el dictaminar sobre los estados financieros y sobre la observancia de la Ley en la elaboración y preparación de la contabilidad; en el momento que la elaboración de los estados financieros y la evaluación de los mismos sean realizados por la misma persona, se perdería la independencia y la objetividad, factores muy importantes en la labor del Revisor Fiscal y evaluados de manera estricta por los usuarios de la información.

En conclusión, las labores del Contador Público y las del Revisor Fiscal, así como la firma de cada uno de ellos en los estados financieros, deben elaborarse por personas diferentes que ostenten la calidad de Contador Público. (...)

Contador - obligaciones

Concepto	Pregunta
2017-0502	*"Me dirijo a usted muy encarecidamente para que me ayuden a resolver una inquietud con respecto a un problema que presento, resulta que hace 2 meses se creó una empresa ante cámara de comercio, y yo quedé como contador de ella, pero la representante legal que es la persona encargada de suministrarme la información pertinente llevar la contabilidad y para hacer las declaraciones de la DIAN, la llamo pero ya no me contesta el celular, qué puedo hacer ahí para desvincularme de cómo contador de esa empresa?".*

Respuesta

(…) La responsabilidad profesional del Contador Público se da durante el tiempo del contrato, y por las actuaciones realizadas. Sin embargo, cabe recordar que entre los principios básicos de la ética profesional el artículo 44 de la Ley 43 de 1990 dice:

"El Contador Público podrá interrumpir la prestación de sus servicios en razón a los siguientes motivos:

1. Que el usuario del servicio reciba la atención de otro profesional que excluya la suya.

2. Que el usuario del servicio incumpla con las obligaciones convenidas con el Contador Público." (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Contador Público debe tener en cuenta en todo momento los requisitos establecidos en el Código de Ética que se encuentra en el Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, en este caso específicamente lo mencionado en los párrafos 330.2 y 330.4 de la Sección 330 de la Parte C: Profesionales de la Contabilidad en la Empresa:

"330.2 Las circunstancias que originan una amenaza para el profesional de la contabilidad en la empresa en relación con la realización de sus tareas con el adecuado grado de competencia y diligencia profesionales incluyen: (…)

Disponer de información incompleta, restringida o inadecuada por otros motivos para realizar adecuadamente sus tareas."

"330.4 Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa determinará si debe renunciar a realizar dichas tareas. Si el profesional de la contabilidad en la empresa resuelve que es necesario renunciar, los motivos se comunicarán de manera clara"

Por consiguiente, el cumplimiento de los principios fundamentales que debe seguir un profesional de la contabilidad puede verse potencialmente amenazado por la circunstancia descrita por el consultante, y la renuncia al cargo de contador puede ser una opción en el caso que no exista manera de subsanar la situación. (...)

Contador - responsabilidad

Concepto	Pregunta
2017-0420	*(…) ¿qué se debe entregar a una empresa que se le procesó información contable durante un año y al momento de terminar el contrato por falta de pago el dueño del ente, solicita entregar la información, el contador manifiesta que la entrega impresa en libros de contabilidad de la empresa pero él dice que no los tiene y ya?* *¿Entonces como no están los libros entonces que se debió entregar?*

Respuesta

(…) De acuerdo con lo pactado en el contrato de prestación de servicios, es obligación del contador dejar resueltos todos los aspectos relacionados con su ejercicio profesional, esto sin perjuicio de que el Contador reciba una remuneración por sus servicios.

Es importante anotar que la preparación y presentación de los estados financieros es responsabilidad de los Administradores del ente, por lo que las actuaciones de los Contadores Públicos se sujetarán a lo establecido en la Ley 43 de 1990, principalmente en lo relacionado con las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios (Artículos 41 al 51), las relaciones del Contador Público con sus colegas (Artículos 54 al 62), y las relaciones del Contador Público con la Sociedad y el Estado (Artículos 68 al 71).

Le informamos que el CTCP ha resuelto las consultas 2017-301; 2017-224; 2016-219; 2016-348; 2016-230; 2016-058; 2015-941; 2015-257; 2015-167; 20415-083; 2014-651 y 2014-083 que se refieren a temas similares relacionados con las responsabilidades del Contador Público. (...)

Contador - servicios privativos

Concepto	Pregunta
2017-0474	*"Una persona jurídica puede suscribir un contrato estatal para la implementación de Normas Internacionales de Contabilidad, sin estar inscrita ante la unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores?, pero todos sus socios y equipo de trabajo que van a ejecutar el contrato sí se encuentran inscritos en la Junta Central de Contadores."*

Respuesta

(…) Para dar respuesta a la consulta es necesario remitirse a los artículos 2 y 4 de la Ley 43 de 1990, que señalan:

"ARTÍCULO 2. DE LAS ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LA CIENCIA CONTABLE EN GENERAL. Para los efectos de esta Ley, se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

PARAGRAFO 1. Los Contadores Públicos y las Sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.

ARTÍCULO 4. DE LAS SOCIEDADES DE CONTADORES PUBLICOS. Se denominan "sociedad de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta Ley. En las sociedades de contadores públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos.

ARTÍCULO 5. DE LA VIGILANCIA ESTATAL. Las sociedades de Contadores Públicos estarán sujetas a la vigilancia de la Junta Central de Contadores." Subrayado fuera de texto)

De lo transcrito, es claro que cualquier profesional o firma de contadores públicos que desarrolle actividades relacionadas con la profesión, debe inscribirse ante la Junta Central de Contadores y es sujeto de inspección y vigilancia de esta entidad.

Para el caso de la consulta, este Consejo estima que la entidad no debe suscribir un contrato para la implementación de Normas Internacionales de Contabilidad, sin estar inscrita ante la Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores, aunque todos sus socios y el equipo de trabajo que va a ejecutar el contrato, sean contadores públicos inscritos en la Junta Central de Contadores, por cuanto, si bien es cierto, no va a producirse en principio un dictamen sobre los estados financieros convertidos, la actividad de asesoría en la conversión es una actividad contable y es privativa de los contadores públicos. (...)

Contador - renuncia

Concepto	Pregunta
2017-0397	*"(…) Presenté mi renuncia como contadora pública el 15 de marzo del 2017, (…), el representante legal me dijo que aceptaba la renuncia y que entonces debía dejar el puesto el 30 de abril.* *Para la entrega del puesto me retuvo los honorarios de abril argumentando que como debía dejar el 30 de abril el puesto, entonces debía entregar los impuestos que se presentaban en mayo de la vigencia de abril. (…).* *¿Se deben de realizar las notas a los Estados Financieros locales?, si ya hay un balance de apertura y se está implementando el grupo 2? ¿Hasta qué punto realmente como contadora debo quedarme por lo menos hasta que el cierre se realice y presentar los impuestos que atañen al periodo?"*

Respuesta

Aunque los derechos y obligaciones del Contador Público con la empresa terminan en la fecha que finaliza el vínculo laboral, es obligación suya dejar resueltos todos los aspectos relacionados con su ejercicio profesional hasta esa fecha.

La responsabilidad de la elaboración de las declaraciones de los diferentes impuestos es de quien en el contrato de trabajo o en el manual de funciones de la entidad se exprese, lo que significa que si alguno de estos dos últimos establece la obligación de elaborar las declaraciones de los diferentes impuestos a quien asuma el cargo de contador, la persona contratada se encontraría sujeta a dicha disposición, por supuesto, hasta la fecha en que se retire de la entidad, a menos que exista pacto en contrario.

En cuanto a la conversión al nuevo marco técnico, independientemente de que un Contador Público no contrate con su cliente la implementación, este hecho no lo exime de cumplir con las responsabilidades u obligaciones desde que inicia su vínculo laboral con la persona jurídica o natural que lo contrate o solicita sus servicios, las cuales se encuentran enunciadas el artículo 8° de la Ley 43 de 1990.

Este artículo indica que los contadores públicos están obligados a:

1. *Observar las normas de ética profesional.*
2. *Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.*
3. *Cumplir las normas legales vigentes.*
4. *Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia."*

(Subrayado fuera de texto)

(…), Aplicar un marco diferente al establecido en el artículo 3 del mencionado Decreto es una violación directa de una norma legal. Adicionalmente, debe recordarse que a partir del 1° de enero de 2016, el Decreto 2649 de 1993 queda sin efecto (…), por lo cual la contabilidad debe llevarse con base en el nuevo marco técnico normativo (…).

En este orden de ideas, el trabajo del Contador Público debe ser remunerado y los honorarios se deben fijar previo acuerdo entre el Contador Público y el usuario.

Por consiguiente, si se prestaron los servicios profesionales, el consultante tiene derecho a exigir el pago, incluso por las vías legales. (...)

Contador - responsabilidad

Concepto	Pregunta
2017-0398	*"Si la empresa que se contrató para la asesoría en la implementación de las NIIF; durante su trabajo no hizo partícipe al contador de la empresa, solamente para pedir información.* *Al final sólo entrega un Estado de situación financiera, para que el contador firme la certificación con destino a la Supersociedades. Este Contador está obligado a certificar estos estados financieros aún sin saber cómo llegaron a estas cifras bajo NIIF y más cuando el contador hace más de un mes no trabaja en esta empresa y durante el tiempo que trabajó no tuvo ninguna información respecto a la implementación de las NIIF por parte de la empresa asesora.?".*

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.

Aunque los derechos y obligaciones del Contador Público con la empresa terminan en la fecha que finaliza el vínculo laboral, es obligación suya dejar resueltos todos los aspectos relacionados con su ejercicio profesional hasta esa fecha.

Teniendo en cuenta lo anterior, deben evaluarse las circunstancias en las que se produjo el retiro del contador, considerando, entre otras, las siguientes posibilidades:

Si el retiro del contador se produce durante el año de transición, no tendría que firmar los estados financieros de ese año, dado que al cierre de ese periodo, no se trata de información financiera oficial, por lo cual su obligación aún se encontraría en términos del marco normativo anterior.

Si el retiro se produce durante el año de aplicación, tendría que responder por la contabilidad oficial hasta el momento de su retiro. Si por razones operativas, la entidad no había actualizado su contabilidad al nuevo marco y esa información se actualiza después de su retiro, esto no es argumento para no responder hasta el momento en que se encuentre actuando como contador.

Finalmente, si el retiro se produce después del año de aplicación, tendría que firmar los estados financieros completos, así ya se haya retirado de la entidad.

La no participación directa del contador en el proceso de conversión a los nuevos marcos técnicos no exime al profesional de conocer la nueva normatividad ni de responder por la obligación de certificar los estados financieros mientras sea el contador de la entidad.

(...)

Contador - derechos y obligaciones

Concepto	Pregunta
2017-0908	*"yo retire mis servicios como Contador Público en una empresa denominada (…) en enero de 2017, dure 2 años exactos, pero prestando el servicio y cuando me retiré obtuve mi acta de entrega, pero en este mes me han hecho llegar correos amenazantes donde me indican que debo corregir unas declaraciones del año 2015 porque era mi responsabilidad, pero yo tengo los papeles de trabajo donde puedo demostrar que hice las cosas bien. La pregunta concreta es hasta cuándo estoy obligada una vez de retirada a responder por cualquier actividad de la profesión"*

Respuesta

(…) El artículo 45 de la Ley 43 de 1990, indica que el profesional no debe exponer al usuario de sus servicios a riesgos injustificados. En opinión de este Consejo, el riesgo injustificado podría darse cuando el Contador Público asume comportamientos que podrían perjudicar al usuario, como por ejemplo, abandonar su trabajo sin permitir que el cliente o patrono, si es empleado, puede contar con un tiempo prudente para cubrir su vacante; retener información de la empresa para presionar el pago de honorarios; hacer dejación de su función sin haber dejado concluidos todos los asuntos a su cargo, o haber actuado en contra de la normatividad y no responder por los errores cometidos, entre otras situaciones.

No obstante, lo anterior, no todas las situaciones que se presenten en una entidad después del retiro del profesional implican que él deba resolverlas, porque esto significaría que habría una continuidad en el servicio que no tendría ninguna contraprestación, si aquél se prestó de manera profesional, ética y técnica, amén de interferir con las responsabilidades del Contador Público que lo haya reemplazado.

Considerando lo dicho, en opinión de este Consejo, si el profesional que estuvo al servicio de la empresa hasta enero de 2017 actuó con apego a las normas técnicas y éticas, no debe corregir declaraciones tributarias después de haber finalizado su contrato.

Cabe anotar que no es necesario que el profesional que lo haya reemplazado deba haber estado todo el año al servicio de la empresa para elaborar o corregir las declaraciones tributarias, porque esto haría inviable el proceso de presentación de estas ante la ausencia temporal o definitiva del contador que ha venido actuando durante el año.

La preparación de las declaraciones tributarias es una actividad que se realiza de acuerdo con los parámetros técnicos requeridos por nuestra normatividad y no tiene como requisito previo la permanencia del contador que suscriba la información, sino del que asuma la responsabilidad por la preparación y la presentación de esa información.

Finalmente, nos permitimos señalar que este Organismo se pronunció sobre este tema en el concepto con número de radicación 2016-0353 (...)

Contador retirado - obligaciones

Concepto	Pregunta
2017-0241	*(…) Tengo un cliente al cual le asesoro contable y tributariamente desde hace tres años o más, sin embargo desde comienzos del año 2015 le he insistido en que debe cumplir con la normatividad de la Ley 1314 de 2009, por cuanto a mi entender pertenece al grupo número 2 de NIIF, debido a que es una* ***sociedad SAS****, y por este motivo pertenece al* ***régimen común a las ventas****, y como persona jurídica está obligada a llevar contabilidad, aun cuando no tiene sino* ***cuatro empleados y no llega a $200.000.000*** *Si tengo claro y ustedes me pueden sacar de la duda, pertenecen al grupo 3 de la NIIF, sólo los que pertenecen al régimen simplificado y que cumplen con los requisitos del artículo 499 del Estatuto Tributario, es decir que ninguna empresa sociedad pertenece al grupo 3.* *Al solicitar que se cumpla con la Ley 1314/2009, mi cliente sin avisarme me cambia por otro contador, que el 31 de enero de 2017, y dice que no me cancela honorarios sino hasta diciembre de 2016, y que el otro contador comienza la asesoría a partir de 01 de enero de 2017, y esto lo hace porque el nuevo contador le ofrece asesoría, digitación de la información contable, asesoramiento tributario e implementación de NIIF, por un costo muy inferior al que me está pagando que en este caso es de $750.000 mensuales, y que además le adiciona paquete contable, bueno son formas de negocio, pero me parece falta de ética del nuevo contador, debido a que está pasando propuestas a otros de mis clientes de años por valores muy inferiores a lo que les cobro sin importarle que llevo varios años con el contrato.* *De otro lado como ustedes entenderán los cierres de diciembre de cada año se están haciendo al siguiente año, y pasa uno o dos y hasta tres meses y no se ha terminado de hacer el cierre, y en mi caso el cliente pide que le entregue cierre y estados financieros certificados junto con la conversión o implementación a NIIF al 31-12-2016, y de esto desprende mi consulta,* ***estoy obligado a cumplir con esta solicitud, máxime cuando el cliente sólo cancela honorarios por la asesoría hasta diciembre 31 de 2016.*** ***¿De quién es la responsabilidad del cierre contable de 2016? ¿De quién es responsabilidad la información exógena de 2016?*** ***El cliente ahora dice que el análisis de cartera y demás cuentas es de responsabilidad mía y no lo hizo en todo el año*** *He sido un contador ético como lo exige la Ley, y no quiero pecar en todo esto, y me preocupa demasiado, porque dado que se hacen comentarios que no corresponden después de uno retirarse de la asesoría y el nuevo contador desacredita el trabajo realizado.* ***Si hago la asesoría debo cobrar honorarios dado que el tiempo invertido puede ser de mes y medio en el año 2017.***

Respuesta

Características que deben cumplirse para ser clasificado en el Grupo 3

En el anexo 3°, capítulo 1°, numerales 1.2 y 1.3 del Decreto 2420 de 2015, se establecieron los requisitos para ser clasificado en el grupo 3, (…).

De acuerdo con esta información, pertenecerán al grupo 3, las personas naturales y las entidades obligadas a llevar contabilidad así: a) los entes económicos que tengan hasta 10 trabajadores, y que tengan activos totales, excluida la vivienda, inferiores a 500 SMMLV, y que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV. b) las personas naturales y las entidades formalizadas o en proceso de formalización que cumplan con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario y las normas que lo modifiquen o adicionen.

Numerales 1.2 y 1.3 Capítulo 1°, Anexo al Decreto 2420 de 2015 (Grupo 3)

"Alcance de este capítulo

1.1 Este capítulo describe las características de las microempresas.

Descripción de las microempresas

1.2 Aplicarán esta NIF las microempresas que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos:

a. contar con una planta de personal no superior a diez (10) trabajadores;

b. poseer activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos (500) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV);

c. Tener ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV.

Para efectos del cálculo de, número de trabajadores, se consideran como tales aquellas personas que presten de manera personal y directa servicios a la entidad a cambio de una remuneración, independientemente de la naturaleza jurídica del contrato; se excluyen de esta consideración las personas que presten servidos de consultoría y asesoría externa

El cálculo del número de trabajadores y de los activos totales, a que aluden los literales (a) y (b) anteriores, se hará con base en el promedio de doce (12) meses, correspondiente al año anterior al periodo de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido en el artículo 3, del Decreto 2706, o al año inmediatamente anterior al periodo en el cual se determine la obligación de aplicar el Marco Técnico Normativo de que trata este Decreto, en periodos posteriores al periodo de preparación obligatoria aludido.

Las mismas reglas se aplicarán para la determinación de los ingresos brutos a que alude el literal (c) anterior.

En el caso de microempresas nuevas, estos requisitos se medirán en función de la información existente al momento del inicio de operaciones de la entidad.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2° de la Ley 1314 de 2009, ***esta norma será aplicable a todas las personas naturales y entidades obligadas a llevar contabilidad que cumplan los parámetros de los anteriores literales, independientemente de si tienen o no ánimo de lucro.***

1.3 También deben aplicar el presente marco técnico normativo las personas naturales y entidades formalizadas o en proceso de formalización que cumplan con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario y las normas que lo modifiquen o adicionen." (Negrillas fuera del texto)

¿Estoy obligado a cumplir con esta solicitud, máxime cuando el cliente sólo cancela honorarios por la asesoría hasta diciembre 31 de 2016? ¿De quién es la responsabilidad del cierre contable de 2016? ¿De quién es responsabilidad la información exógena de 2016?

Los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad, y para que ellos cumplan los requisitos de certificación del Art. 37 de la Ley 222 de 1995, se requiere la firma del Representante Legal y Contador Público.

Ahora bien, el Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos. La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios. El Art. 46 se refiere a las retribuciones económicas.

En relación con las actuaciones del nuevo Contador el Título IV de la Ley 43 de 1990 enuncia las disposiciones que deben ser consideradas en las relaciones del Contador Público con sus colegas. El Art. 37.9 de esta Ley (Código de ética) también se refiere al respeto entre colegas (...)

Contador - obligaciones

Concepto	Pregunta
2017-0161	*"Me desempeño como contadora pública de una sociedad Limitada desde hace 1 mes, cuando recibí el cargo no me fue entregado estados financieros ni ninguna información correspondiente a la situación financiera de la empresa.* *Inicié una revisión a los estados financieros del año 2016 -cuentas de resultado y de balance- encontrando muchos errores, (…).* *Mis preguntas sobre los hechos descritos son:* • *¿Qué posición debo asumir como Contador frente a estos hallazgos encontrados principalmente en lo que respecta a los descuadres en las cuentas de retenciones de periodos anteriores 2014- 2015- 2016?* • *¿Es mi responsabilidad corregir estos errores que he encontrado, pese a que no fui yo la persona responsable o encargada de generar la información contable?* • *¿Qué debo hacer frente a esta situación en general del estado de la contabilidad de esta empresa?".*

Respuesta

(…) La preparación de estados financieros es una actividad que se realiza de acuerdo con los parámetros técnicos requeridos por nuestra normatividad y no tiene como requisito previo la permanencia del contador que suscriba la información financiera (lo que no significa que este profesional no asuma ninguna responsabilidad), sino del que asuma la responsabilidad por la preparación y la presentación de esa información.

Adicionalmente, la responsabilidad profesional del Contador Público se da durante el tiempo del contrato, y por las actuaciones realizadas. Por supuesto, si es contratado para certificar o dictaminar estados financieros de periodos anteriores, debe responder por las actividades desarrolladas para ese propósito.

El Contador Público, no podría asumir responsabilidad alguna por situaciones ocurridas antes de iniciar la labor para la cual fue contratado.

En el caso de que el contador concluya que sea inadecuado emitir una certificación de los estados financieros por errores encontrados en la revisión de la información del contador saliente, este debe aplicar las salvaguardas establecidas desde el artículo 100.12 hasta el 100.22 Código de Ética, cuyo último párrafo dice:

"Si después de agotar todas las posibilidades relevantes, el conflicto de ética sigue sin resolverse, siempre que sea posible el profesional de la contabilidad rehusará seguir asociado con la cuestión que da origen al conflicto.

El profesional de la contabilidad determinará si, en estas circunstancias, es adecuado retirarse del equipo del encargo o de ese determinado puesto, o dimitir del encargo, de la firma, o de la entidad para la que trabaja."

En nuestro país, si hay elementos para configurar una falta profesional, puede elevarse una queja ante la Junta Central de Contadores, órgano disciplinario de nuestra profesión (…).

Contador – responsabilidad en documentos firmados

Concepto	Pregunta
2017-1072	*"Resulta que un Contador Público realizó una certificación de ingresos a un cliente para ser presentada en la secretaria de hacienda por impuesto de Industria y Comercio –ICA ya que allí se la solicitaron, el inconveniente surge en que la clienta mintió en la información dada al contador, ya que dijo que su negocio había quebrado y que solo recibía al mes más o menos 350.000 y por tanto no iban a continuar más con el negocio, de igual manera el contador cometió el error de certificar y no verificar dicha información.* *El cliente tiene una tienda de cerveza, es régimen simplificado, no obligada a llevar contabilidad.* *El impuesto de industria y comercio fue liquidado después de que ella entrego la certificación, rato después visitó el abogado a la contadora indicándole que toda la información dada por la cliente era falsa ya que ella vendía mucho más de lo que ella había dicho.* *El contador, procedió a verificar la información y efectivamente la señora vende mucho más de lo que dijo y ahora la contadora se ha involucrado en un lío y no sabe si puede anular la anterior certificación aunque ya se haya liquidado el impuesto, y realizar una nueva informando la situación económica real de la cliente".*

Respuesta

(…) Para dar respuesta a la consulta, debe tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 10 y 35 de la Ley 43 de 1990, que señalan:

"Artículo 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance."

"Artículo 35. El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos."

Con base en lo transcrito, el Contador Público es responsable de todo acto que haya firmado con su número de tarjeta. En cuanto a la relación con los usuarios de sus servicios, el profesional debe considerar los artículos 41 a 51 de la Ley 43 de 1990. Por otra parte, el artículo 8° de esta Ley, también indica que los contadores públicos están obligados a:

1. *Observar las normas de ética profesional.*
2. *Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.*
3. *Cumplir las normas legales vigentes.*
4. *Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia." (Subrayado fuera de texto)*

Finalmente, el profesional de la contaduría pública debe tener en cuenta en todo momento los requisitos establecidos en el Código de Ética que se encuentra en el Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, específicamente lo mencionado en las secciones 130, 150 y 320. (...)

Contador - contrato de colaboración

Concepto	Pregunta
2017-1073	*"(…) con el objetivo de conocer (…) su opinión respecto al desarrollo ejercicio de la profesión contable las consecuencias o viabilidad (…), si podría operar o no un contrato de colaboración empresarial, en nuestro caso a analizar una cuenta en participación entre una persona jurídica y una persona natural, Contador Público titulado.* *a) La actividad económica de la persona jurídica es asesoramiento en materia empresarial y de asesorías tributarias. No desarrolla servicios contables ni de revisoría.* *b) La persona natural es contador publico* *Las inquietudes son las siguientes:* *Las cuentas en participación operarían entre las dos partes, donde el Contador Público desarrolla el servicio profesional (como contador o revisor) y es visible ante el cliente como responsable y la persona jurídica le aporta su conocimiento en materia tributaria y además factura el 100% al cliente, pero contablemente una porción del ingreso es del Contador Público (no tendría contrato laboral, ni de honorarios con la persona jurídica), es decir, un pasivo reconocido en la persona jurídica como ingresos de terceros y otra porción es de la persona jurídica como se pacte en el contrato de colaboración empresarial.* *¿Podría ser cuestionada la persona jurídica por facturar la totalidad de la operación, aunque se informe dentro de la factura que el servicio contable o de revisoría es prestado por un tercero, quien es un Contador Público con tarjeta profesión y solamente se está operando ante un contrato de colaboración empresarial y se limitan las responsabilidades de la persona jurídica puesto que es el Contador Público quien desarrolla el servicio directamente y será visible ante el cliente?* *En caso de no operar una colaboración empresarial pero el Contador Público por medio de un mandato autoriza a una persona jurídica a facturar los servicios profesionales, pero la persona jurídica no se dedica a las actividades contables y de Revisoría; además toda responsabilidad en materia de la profesión contable estará sobre el Contador Público persona natural y así lo hace saber a una empresa. ¿podría ser cuestionada la persona jurídica por facturar dicha operación o es viable ante la regulación contable en Colombia? (…)"*

Respuesta

(…) De acuerdo con la información suministrada en su consulta entendemos que se ha conformado un tipo de acuerdo conjunto (negocio conjunto o entidad controlada conjuntamente y/o operación conjunta u operación o activo controlado conjuntamente) en el cual participa una persona natural (Contador Público) y una persona jurídica que tiene como objeto prestar asesorías empresariales y tributarias.

En relación con las asesorías empresariales y tributarias que presta la persona jurídica, le recomendamos revisar lo establecido en el Art. 2° de la Ley 43 de 1990 que se refiere a las actividades relacionadas con la ciencia contable,

que para su prestación requieren acreditar la calidad de Contador Público:

"Artículo 2o. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. *Para los efectos de esta Ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.*

Parágrafo 1. ***Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.*** *(Subrayado nuestro)*

Parágrafo 2. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por sí mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa."

Por otra parte, el Art. 4 de la Ley 43 de 1990, se refiere a las Sociedades de Contadores Públicos en los siguientes términos:

"Artículo 4o. De las sociedades de Contadores Públicos*. Se denominan "Sociedades de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta Ley. En las sociedades de Contadores Públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos."*

De acuerdo con lo anterior, suscribir un contrato de colaboración entre un Contador Público y una Persona Jurídica, con el objeto de realizar encargos de auditoría, revisión, servicios relacionados, y otros trabajos de aseguramiento (servicios contables) solo sería posible si la persona jurídica quién factura al cliente y presta apoyo en materia fiscal, tiene un registro ante la Junta Central de Contadores, ya sea como Sociedad de Contadores Públicos o Persona Jurídica Prestara de Servicios Contables[3].

En relación con la forma de contabilizar los acuerdos conjuntos, el CTCP se ha pronunciado sobre: el manejo contable de los contratos de colaboración en las consultas 2014-655, 2016-951, 2017-505, 2017-605; y sobre el manejo contable de las cuentas en participación en las consultas 2016: 217, 2016-506, 2016-574, 2016-714, 2017-408, 2017-512, 2017-696, 2017-702, 2017-743, 2017-750, 2017-782, 2017-799, 2017-952, 2017-957; (…).

[3] Según disposiciones de la Junta las personas Jurídicas prestadoras de servicios contables no pueden prestar servicios de Auditoría ni Revisoría Fiscal.

Contrato de arrendamiento

Concepto	Pregunta
2017-0877	*"Si una empresa al momento de realizar su Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, registra un activo como leasing financiero que estaba bajo norma COLGAAP como leasing operativo, y este se registró de esta manera en el ESFA porque se tenía pensado hacer efectiva la opción de compra; dos años después, la empresa decide no ejercer la opción de compra y el bien que estaba registrado como activo ha sido comprado por otra compañía, el caso es: si tengo registrado el leasing como activo por la suma de 250.000.000, y al momento en que la empresa determina que ya no va a ejercer la opción de compra ¿debo registrar los 250.000.000 del activo como pérdida en el estado de resultados? ¿lo registró como error contra patrimonio?, en conclusión, ¿cómo debo registrar los 250.000.000 que tengo como activo, si ya ese activo no es de la empresa?"*

Respuesta

(…) Las directrices para la contabilización de arrendamientos, por parte de arrendadores y arrendatarios, están contenidas en la Sección 20 del marco técnico del Grupo 2, compilado en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones.

Los párrafos 20.5 y 20.6 contienen una serie de conceptos que permiten determinar si el contrato de arrendamiento es clasificado como un arrendamiento financiero u operativo.

Sin embargo, es válido aclarar que la aceptación o no de la opción de compra no es el único factor a analizar para determinar si corresponde a un arrendamiento financiero o no, existen casos en los cuales se cumpla con la definición de arrendamiento financiero, pero no se ejerce la opción de compra. Para dichas situaciones se debe reconocer el activo y amortizarse en la duración del contrato.

Ahora bien, si el arrendamiento al que hace mención el consultante corresponde a un arrendamiento financiero. en el momento de la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura se debió reconocer un activo (por el valor neto del bien a la fecha de transición) y un pasivo (por el saldo adeudado al arrendador).

Si se decidió no ejercer la opción de compra, el activo debió amortizarse en el tiempo restante del contrato.

Por lo anterior, en el momento de la finalización anticipada del contrato, se debió:

- Dar de baja en cuentas cualquier saldo del activo, en la contabilidad (que debería estar en ceros, a menos que fuera un activo no depreciable),
- Dar de baja en cuentas el saldo del pasivo – obligación financiera
- Reconocer la ganancia o pérdida resultante de la transacción, sin dejar de tener en cuenta lo establecido contractualmente para este tipo de sucesos.

Así mismo, si la entidad no efectuó el tratamiento contable descrito anteriormente, podemos concluir que corresponde a un error, y la entidad debe proceder a corregirlo con reexpresión retroactiva en caso de ser considerado material, ajustando el patrimonio (…).

Contrato de concesión - medición

Concepto	Pregunta
2017-1058	*Para los fines de la estimación del valor razonable de los ingresos asociados a los contratos de Concesión 4G, así como el reconocimiento y medición del activo financiero bajo las directrices de la CINIIF 12, nos permitimos someter a su consideración las siguientes consultas:* *¿Cuáles son las metodologías admisibles, de conformidad con el marco técnico normativo del Grupo 1, para la medición del valor razonable de los ingresos por actividades ordinarias?* *Considerando que tanto en la NIC 11 como en la NIC 18 se enuncia, como principio general, que los ingresos de actividades ordinarias se miden por el valor razonable de la contraprestaciones recibidas o por recibir, y a partir de la metodología utilizada para determinar el valor razonable de los ingresos a través de los flujos de efectivo descontados a valor presente ¿Es apropiada dicha metodología para determinar el valor razonable de los ingresos de actividades ordinarias por los servicios prestados a la luz del marco técnico normativo del grupo 1?* *De acuerdo con el enfoque de ingresos establecido en la NIIF 13 y la metodología de costo amortizado contenida en la NIIF 9 ¿El activo financiero medido a costo amortizado puede ajustarse para actualizar el valor presente de los ingresos reconocidos por el porcentaje de terminación de la obra teniendo en cuenta que los flujos cambian al desarrollarse la actividad de construcción en un período de cinco años?*

Respuesta

(…) **¿Cuáles son las metodologías admisibles, de conformidad con el marco técnico normativo del grupo 1, para la medición del valor razonable de los ingresos por actividades ordinarias?**

De acuerdo con el contexto en el que es realizada la pregunta, este Consejo entiende que en ella se consulta sobre las metodologías que pueden ser aplicadas para la causación de los ingresos ordinarios de un contrato de construcción, cuyo marco de principios está contenido en la NIC 11 Contratos de Construcción, norma que será reemplazada a partir del 1 de enero de 2018 por la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de contratos con clientes.

Al respecto, la NIC 11 (vigente hasta el 31 de diciembre de 2017), en relación con los ingresos ordinarios de un contrato de construcción, establece lo siguiente:

"Ingresos de actividades ordinarias del contrato

11 Los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender:

a) el importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato; y
b) las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones e incentivos:

i. en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y
ii. sean susceptibles de medición fiable.

12 ***Los ingresos de actividades ordinarias del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.*** *La medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto,*

la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo: (Subrayado nuestro).

a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos de actividades ordinarias del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
b) el importe de ingresos de actividades ordinarias acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
c) la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un contrato puede disminuir a consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra; o
d) *cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos de actividades ordinarias del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza."*

Por otra parte, la NIIF 13, cuyos objetivos son: a) definir el concepto de *"valor razonable*", b) incorporar un marco para la medición del valor razonable, y c) establecer las revelaciones requeridas para las mediciones a valor razonable, al determinar el alcance de la norma establece lo siguiente:

"5 Esta NIIF se aplicará cuando otra NIIF requiera o permita mediciones a valor razonable o información a revelar sobre mediciones a valor razonable (y mediciones, tales como valor razonable menos costos de venta, basadas en el valor razonable, o información a revelar sobre esas mediciones), excepto por lo que se especifica en los párrafos 6 y 7.

6. Los requerimientos sobre medición e información a revelar de esta NIIF no se aplicarán a los elementos siguientes:

a) transacciones con pagos basados en acciones que queden dentro del alcance de la NIIF 2 Pagos basados en Acciones;
b) transacciones de arrendamiento contabilizados de acuerdo con la NIIF 16 Arrendamientos; y
c) mediciones que tengan alguna similitud con el valor razonable pero que no sean valor razonable, tales como el valor neto realizable de la NIC 2 Inventarios o el valor en uso de la NIC 36 Deterioro del valor de los Activos.

7. La información a revelar requerida por esta NIIF no se requiere para los siguientes elementos:

a) activos del plan medidos a valor razonable de acuerdo con la NIC 19 Beneficios a los Empleados;
b) inversiones en un plan de beneficios por retiro medidos a valor razonable de acuerdo con la NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de beneficio por Retiro; y
c) activos para los que el importe recuperable es el valor razonable menos los costos de disposición de acuerdo con la NIC 36.

8 Si el valor razonable se requiere o permite por otras NIIF, el marco de medición del valor razonable descrito en esta NIIF se aplicará a la medición inicial y posterior." *(Subrayado nuestro).*

De acuerdo con lo trascrito anteriormente, los enfoques de medición de mercado, costo e ingreso, establecidos en la NIIF 13, pueden ser aplicados para determinar el valor razonable de los ingresos de actividades ordinarias, recibidos o por recibir, de un contrato de construcción. El enfoque de ingresos, que convierte ingresos futuros en un importe presente único, es una de las técnicas permitidas para estimar el valor razonable.

En todo caso, también se debe dar cumplimiento a los requerimientos de revelación, los cuales pueden ser distintos, dependiendo del enfoque y de los niveles establecidos para los datos de entrada de las técnicas de valoración utilizadas para estimar el importe del valor razonable.

No obstante, debe tenerse presente que al elegir el enfoque de medición se deben respetar los principios de máximo y mejor uso y mercado más ventajoso, de tal forma que se encuentre la mejor manera de estimar el valor razonable.

Un mayor detalle sobre las técnicas de medición utilizadas y sobre la jerarquía establecida para las mediciones al valor razonable puede encontrarse revisando el texto completo de la NIIF 13. Algunos apartes de esta norma, que serían de especial interés para resolver las inquietudes expresadas en la consulta son:

Técnicas de valoración

"61 Una entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables."

"62 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. ***Tres técnicas de valoración ampliamente utilizadas son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. Los principales aspectos de esos enfoques se resumen en los párrafos B5 a B11. Una entidad utilizará técnicas de valoración congruentes con uno o más de esos enfoques para medir el valor razonable."*** *(Subrayado nuestro).*

Jerarquía del valor razonable

"72 Para incrementar la coherencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable e información a revelar relacionada, ***esta NIIF establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles (véanse los párrafos 76 a 90) los datos de entrada de las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable.*** *La jerarquía del valor razonable otorga la mayor prioridad a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la menor prioridad a los datos de entrada no observables (datos de entrada de Nivel 3)." (Subrayado nuestro).*

Apéndice B Guía de Aplicación

Técnicas de valoración (párrafos 61 a 66)

"Enfoque de mercado

B5 El enfoque de mercado utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que implican activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares), tales como un negocio." (…).

"Enfoque del costo

B8 El enfoque del costo refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente)." (…).

"Enfoque del ingreso

B10 El enfoque del ingreso convierte importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente (es decir, descontado) único. Cuando se utiliza el enfoque del ingreso, la medición del valor razonable refleja las expectativas del mercado presentes sobre esos importes futuros." (…).

Referencias adicionales sobre las metodologías que pueden ser aplicadas para determinar el precio de venta independiente de un bien o servicio también pueden encontrarse en los párrafos 73 a 86 de la NIIF 15, los cuales tratan el tema de la "asignación del precio de la transacción en diferentes obligaciones de desempeño" (Ver también los párrafos FC266 a FC 285).

El párrafo 79 de la NIIF 15, también contiene referencias a algunos de los métodos que son adecuados para estimar el precio de venta independiente. Este párrafo indica lo siguiente:

"79 Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes: (Subrayado nuestro)

a. ***Enfoque de evaluación del mercado ajustado****—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.*

b. ***Enfoque del costo esperado más un margen****— una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.*

c. ***Enfoque residual****—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:*

   i. *la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o*

   ii. *la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto)."*

En conclusión, según la NIIF 13 existen varios enfoques y niveles para el cálculo del valor

razonable, por lo tanto será responsabilidad de la administración de la entidad seleccionar la metodología más adecuada para la medición de los ingresos de actividades ordinarias que provienen de contratos de construcción, para lo cual considerará que aquella debe reflejar el valor razonable de los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, y medir el progreso hacia el cumplimiento completo de esta obligación de desempeño. También es de especial relevancia el cumplimiento de los requerimientos de revelación exigidos para los distintos enfoques y niveles que pueden ser utilizados para determinar el valor razonable.

Considerando que tanto en la NIC 11 como en la NIC 18 se enuncia, como principio general, que los ingresos de actividades ordinarias se miden por el valor razonable de la contraprestaciones recibidas o por recibir, y a partir de la metodología utilizada para determinar el valor razonable de los ingresos a través de los flujos de efectivo descontados a valor presente ¿Es apropiada dicha metodología para determinar el valor razonable de los ingresos de actividades ordinarias por los servicios prestados a la luz del marco técnico normativo del grupo 1?

Ver respuesta al punto 1. Como se indicó antes, el enfoque de ingresos es una de las técnicas que pueden ser utilizadas para estimar el valor razonable, siempre y cuando se demuestre que aquella es la más apropiada para establecer el valor razonable de la forma más fiable posible.

Los párrafos 61 a 99 de la NIIF 13, se refieren a las técnicas de valoración aplicadas para determinar el valor razonable, a los datos de entrada para las técnicas de valoración, la jerarquía de valor razonable, y las revelaciones requeridas cuando una entidad utiliza la base de medición de valor razonable.

De acuerdo con el enfoque de ingresos establecido en la NIIF 13 y la metodología de costo amortizado contenida en la NIIF 9 ¿El activo financiero medido a costo amortizado puede ajustarse para actualizar el valor presente de los ingresos reconocidos por el porcentaje de terminación de la obra teniendo en cuenta que los flujos cambian al desarrollarse la actividad de construcción en un período de cinco años?

Para la causación de los ingresos ordinarios de un contrato de construcción se deberá considerar lo establecido en la NIIF 9 y en la NIC 11, también tendrá presente que a partir del 1 de enero de 2018, la NIC 11 será reemplazada por la NIIF 15.

Por lo tanto, cuando el modelo de negocio de la entidad concesionaria permita establecer que la forma más adecuada de medir la gestión del activo financiero se logra clasificando el activo en la categoría de activos financieros al costo amortizado, la entidad aplicará las directrices establecidas en la NIIF 9, que al respecto establecen lo siguiente:

5.4 Medición a costo amortizado

Activos financieros

Método del interés efecto

"5.4.1 Los ingresos por intereses deberán calcularse utilizando el método del interés efectivo (véase el Apéndice A y los párrafos B5.4.1 a B5.4.7). Este deberá calcularse aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto de un activo financiero, excepto para:

a) activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero desde el reconocimiento inicial.

b) activos financieros que no son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados pero que posteriormente se han convertido en activos financieros con deterioro de valor crediticio. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero en los periodos de presentación posteriores.

5.4.2 Una entidad que, en un periodo de presentación, calcula el ingreso por intereses aplicando el método del interés efectivo al costo amortizado de un activo financiero de acuerdo con el párrafo 5.4.1(b), calculará, en periodos de presentación posteriores, el ingreso por intereses aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto si el riesgo crediticio sobre el instrumento financiero mejora, de forma que el activo financiero deja de tener un deterioro de valor crediticio y la mejora puede estar relacionada de forma objetiva con un suceso que ocurre después de que se aplicasen los requerimientos del párrafo 5.4.1(b) (tal como una mejora en la calificación crediticia de un

*prestatario).”**Modificación de los flujos de efectivo contractuales***

“5.4.3 Cuando se renegocian los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero o se modifican de otro modo y la renegociación o modificación no da lugar a la baja en cuentas de ese activo financiero de acuerdo con esta Norma, una entidad recalculará el importe en libros bruto del activo financiero y reconocerá una ganancia o pérdida por modificación en el resultado del periodo. El importe en libros bruto del activo financiero deberá recalcularse como el valor presente de los flujos de efectivo contractuales modificados o renegociados que están descontados a la tasa de interés efectiva original del activo financiero (o tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia para activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados) o, cuando proceda, la tasa de interés efectiva revisada calculada de acuerdo con el párrafo 6.5.10. Cualquier costo o comisión incurrido ajusta el importe en libros del activo financiero modificado y se amortiza a lo largo de la duración restante de éste.”

Cancelación

“5.4.4 Una entidad reducirá directamente el importe en libros bruto de un activo financiero cuando la entidad no tenga expectativas razonables de recuperar un activo financiero en su totalidad o una parte de éste. Una cancelación constituye un suceso de baja en cuentas [véase el párrafo B3.2.16(r)].”

En conclusión, cuando el modelo de negocio de la entidad concesionaria para gestionar sus activos financieros permita concluir que el activo financiero cumple las condiciones para ser clasificado como un activo financiero al costo amortizado, la entidad deberá aplicar lo establecido en la NIIF 9 para la medición de esta clase de instrumentos. Para el caso específico del ejemplo incorporado en su consulta, el activo financiero se formaría durante el período de construcción considerando el porcentaje de avance de la obra y reconociendo los ingresos financieros que resulten pertinentes.

Las tablas 1 y 2 siguientes, muestran las estimaciones del valor del activo financiero a, y la tabla de amortización al costo amortizado de los flujos esperados del contrato de construcción.

Tabla No. 1: Estimación del valor del activo financiero

Año	% Avance De Obra		Flujos Esperados	Saldo Inicial	Causación Activo[4]	Activo Acumulado	Intereses	Abonos	Saldo Final
1	20%	20%	0	-	204,80	204,80	29,64	0	234,44
2	20%	40%	0	234,44	234,44	468,89	67,87	0	536,76
3	20%	60%	0	536,76	268,38	805,14	116,54	0	921,67
4	20%	80%	0	921,67	307,22	1.228,90	177,88	0	1.406,78
5	20%	100%	0	1.406,78	351,69	1.758,47	254,53	0	**2.013,00**
					1.366,54		646,46		

Fuente: Elaboración propia CTCP

Tabla No. 2: Tabla de amortización a costo amortizado de los flujos esperados del contrato de construcción

Año	Saldo	Capital	Intereses	Saldo	Flujos Esperados
-			**14,47%**	**1.024,00**	
1	**1.024,00**	(148,22)	148,22	1.172,22	-
2	1.172,22	(169,67)	169,67	1.341,89	-
3	1.341,89	(194,23)	194,23	1.536,12	-

[4] El valor inicial estimado ($1.024) se divide entre el número de años del contrato de construcción (5) y se ajusta cada año por la tasa de descuento estimada al comienzo del contrato (14.47%).

Año	Saldo	Capital	Intereses	Saldo	Flujos Esperados
4	1.536,12	(222,35)	222,35	1.758,47	-
5	1.758,47	(254,53)	254,53	**2.013,00**	-
6	2.013,00	(282,37)	291,37	2.295,37	9,00
7	2.295,37	(306,24)	332,24	2.601,62	26,00
8	2.601,62	(188,57)	376,57	2.790,19	188,00
9	2.790,19	(203,87)	403,87	2.994,06	200,00
10	2.994,06	(51,38)	433,38	3.045,43	382,00
11	3.045,43	(64,81)	440,81	3.110,24	376,00
12	3.110,24	(51,19)	450,19	3.161,44	399,00
13	3.161,44	(34,60)	457,60	3.196,04	423,00
14	3.196,04	(12,61)	462,61	3.208,65	450,00
15	3.208,65	53,56	464,44	3.155,09	518,00
16	3.155,09	49,32	456,68	3.105,77	506,00
17	3.105,77	87,45	449,55	3.018,32	537,00
18	3.018,32	132,11	436,89	2.886,20	569,00
19	2.886,20	187,24	417,76	2.698,97	605,00
20	2.698,97	241,34	390,66	2.457,63	632,00
21	2.457,63	318,27	355,73	2.139,36	674,00
22	2.139,36	397,34	309,66	1.742,02	707,00
23	1.742,02	489,85	252,15	1.252,17	742,00
24	1.252,17	598,75	181,25	653,42	780,00
25	653,42	653,42	94,58	(0,00)	748,00

Fuente: Elaboración propia CTCP

Como se observa en las tablas 1 y 2 anteriores, si se compara el valor acumulado por la causación del activo, existe una diferencia de $646.46 entre el valor del activo ($1.366.54) y el valor presente de los flujos que remuneran el contrato de construcción en la fecha de terminación de la obra ($2.013). Por lo tanto será necesario establecer un ajuste a los ingresos del contrato, considerando el porcentaje de terminación de la obra, valor que deberá reconocerse como un ingreso financiero.

En las tablas 3 y 4, se incorpora un resumen de estas diferencias y de los ajustes del costo amortizado que deben ser realizados al final de cada año, durante el período de la construcción.

Tabla No. 3: Estimación de los ingresos operacionales y financieros del contrato

Año	Saldo Inicial	Ajuste Año	Saldo Final	% Avance de Obra		Total Ingresos del Contrato		Causación del Activo (Ingresos Operacionales)		Ingresos Financieros Activo Financiero	
				Año	Acum.	Año	Acum.	Año	Acum.	Año	Acum.
-		**14,47%**	1.024,00								
1	1.024,00	148,22	1.172,22	20,00%	20,00%	**234,44**	234,44	204,80	204,80	29,64	29,64
2	1.172,22	169,67	1.341,89	20,00%	40,00%	**302,31**	536,76	234,44	439,24	67,87	97,51

Año	Saldo Inicial	Ajuste Año	Saldo Final	% Avance de Obra		Total Ingresos del Contrato		Causación del Activo (Ingresos Operacionales)		Ingresos Financieros Activo Financiero	
				Año	Acum.	Año	Acum.	Año	Acum.	Año	Acum.
3	1.341,89	194,23	1.536,12	20,00%	60,00%	**384,92**	921,67	268,38	707,62	116,54	214,05
4	1.536,12	222,35	1.758,47	20,00%	80,00%	**485,10**	1.406,78	307,22	1.014,85	177,88	391,93
5	1.758,47	254,53	**2.013,00**	20,00%	100,00%	**606,22**	2.013,00	351,69	**1.366,54**	254,53	646,46
						2.013,00		**1.366,54**		**646,46**	

Fuente: Elaboración propia CTCP

Tabla No. 4: Resumen de los ingresos operacionales y financieros del contrato de construcción

	Ingresos Operacionales			Ingresos Financieros	Total
	Ingresos del Contrato	Ajuste	Subtotal		
0					
1	204,80	-	204,80	29,64	234,44
2	204,80	29,64	234,44	67,87	302,31
3	204,80	63,58	268,38	116,54	384,92
4	204,80	102,42	307,22	177,88	485,10
5	204,80	146,89	351,69	254,53	606,22
	1.024,00	**342,54**	**1.366,54**	**646,46**	**2.013,00**

Fuente: Elaboración propia CTCP

De acuerdo con lo anterior, el activo financiero que se forma durante el período de la construcción debe ser ajustado a la tasa de descuento utilizada para determinar el valor razonable de las contraprestaciones recibidas o por recibir por el contrato (o el precio de venta independiente), y adicionalmente se debe generar el ajuste por las diferencias entre el importe de las contraprestaciones acordadas inicialmente en el contrato, ajustadas en cada cierre a la tasa de descuento establecida al comienzo del contrato, valor que será reconocido como parte de los ingresos financieros de la entidad concesionaria.

De esta forma se corrige el diferencial entre la causación del activo, y el importe de las contraprestaciones que serán recibidas, y a las cuales tiene derecho la entidad concesionaria, sobre la base del grado de avance del contrato de construcción.

En conclusión, al cierre de cada período se deberá ajustar el valor de las contraprestaciones del contrato, utilizando la tasa de descuento establecida al comienzo de este, valor que se multiplicará por el porcentaje de avance de la obra, para determinar el valor acumulado de los ingresos del contrato de construcción.

La diferencia entre el valor de las causaciones del activo y el valor que resulta del cálculo indicado anteriormente se reconocerá como ingresos financieros de la entidad concesionaria**.**

Es importante resaltar que la tasa a utilizar es la tasa equivalente de mercado para colocación a clientes equivalentes, que incluye el riesgo del activo, tal como se ha establecido en el párrafo 64 de la NIIF15.

Resumiendo, la entidad concesionaria tendrá varios tipos de ingresos durante la etapa de construcción: i) El ingreso pactado inicialmente por el contrato de construcción; ii) El ajuste del ingreso pactado en el contrato de construcción). iii) Los ingresos financieros al costo amortizado que se causan durante la etapa de construcción, y iv.

Los ajustes que se derivan de cambios en las estimaciones de flujos de efectivo (incluyendo el

deterioro de valor de los activos financieros) y los cobros recibidos, los cuales deben ser considerados al aplicar el método de costo amortizado.

Para finalizar debemos anotar que las premisas de este ejercicio no deben ser entendidas como que ellas aplican a todo tipo de concesiones público-privadas, dado que por los derechos y obligaciones pactados en estos contratos, la forma de estimar el valor razonable de las contraprestaciones recibidas o por recibir (o el precio de la transacción, esto es el precio de venta independiente según lo indicado en la NIIF 15), y la tasa de descuento, podrían diferir entre entidades dependiendo de las condiciones de cada contrato.

Una forma resumida para determinar el valor del activo financiero y los ingresos operacionales y financieros del contrato de construcción, para cada período, se incorpora en el anexo 1.

La suma total de los ingresos del contrato es similar si se cumplen las estimaciones de avance de obra, pero cuando se generan ajustes al comparar el avance de obra proyectado con el avance de obra real, se generan diferencias en el valor del activo financiero y la tasa (TIR) que iguala el valor presente de los flujos del contrato, descontados a la tasa de descuento inicial, con los flujos esperados del contrato.

Anexo 1

Solución Resumida con Avance de Obra

Ejemplo contrato de Concesión 4G

Datos del Contrato

Descripción	Valor
Duración del contrato de construcción	**5 años**
Valores acordados nominales netos de costos (en miles de millones de pesos)	
Estimado de peajes	8.219
Vigencias futuras	940
Otros flujos	312
Subtotal	**9.471**
Tasa de descuento[5]	**14,47% EA**

Tabla de amortización inicial

Año	Flujos Esperados	Saldo Inicial	Causación Activo	Activo Acumulado	Intereses	Abonos	Saldo Final
1	0	-	**204,80**	204,80	**29,64**	-	234,44
2	0	234,44	**234,44**	468,89	**67,87**	-	536,76
3	0	536,76	**268,38**	805,14	**116,54**	-	921,67
4	0	921,67	**307,22**	1.228,90	**177,88**	-	1.406,78
5	0	1.406,78	**351,69**	1.758,47	**254,53**	-	**2.013,00**
6	9	2.013,00	-	2.013,00	291,37	(9,00)	2.295,37
7	26	2.295,37	-	2.295,37	332,24	(26,00)	2.601,62
8	188	2.601,62	-	2.601,62	376,57	(188,00)	2.790,19
9	200	2.790,19	-	2.790,19	403,87	(200,00)	2.994,06
10	382	2.994,06	-	2.994,06	433,38	(382,00)	3.045,43
11	376	3.045,43	-	3.045,43	440,81	(376,00)	3.110,24

[5] La tasa de descuento es la tasa equivalente de mercado para colocación a clientes equivalentes (incluye el riesgo del activo).

Año	Flujos Esperados	Saldo Inicial	Causación Activo	Activo Acumulado	Intereses	Abonos	Saldo Final
12	399	3.110,24	-	3.110,24	450,19	(399,00)	3.161,44
13	423	3.161,44	-	3.161,44	457,60	(423,00)	3.196,04
14	450	3.196,04	-	3.196,04	462,61	(450,00)	3.208,65
15	518	3.208,65	-	3.208,65	464,44	(518,00)	3.155,09
16	506	3.155,09	-	3.155,09	456,68	(506,00)	3.105,77
17	537	3.105,77	-	3.105,77	449,55	(537,00)	3.018,32
18	569	3.018,32	-	3.018,32	436,89	(569,00)	2.886,20
19	605	2.886,20	-	2.886,20	417,76	(605,00)	2.698,97
20	632	2.698,97	-	2.698,97	390,66	(632,00)	2.457,63
21	674	2.457,63	-	2.457,63	355,73	(674,00)	2.139,36
22	707	2.139,36	-	2.139,36	309,66	(707,00)	1.742,02
23	742	1.742,02	-	1.742,02	252,15	(742,00)	1.252,17
24	780	1.252,17	-	1.252,17	181,25	(780,00)	653,42
25	748	653,42	-	653,42	94,58	(748,00)	-
VP Inicial	**1.024,00**		**1.366,54**		**8.104,46**	**(9.471,00)**	
Causación Año	204,80						

Fuente: Elaboración propia CTCP

Causación año 1

Descripción	Débito	Crédito
Activo financiero	234,44	
Ingresos operacionales		204,80
Ingresos financieros		29,64
Total	**234,44**	**234,44**

Evaluación del Grado de Avance al Final del Primer Año

Descripción	Valor
% Avance Real[6]	15,00%
% Avance Causado	20,00%
Diferencia sobre el valor causado en el año	**5,00%**
Ajuste	**$204.80 * 5% = 10.24**

Registro Contable del Ajuste

Descripción	Débito	Crédito
Ingresos operacionales	10.24	
Activo Financiero		10.24

[6] El porcentaje de avance puede determinarse por inspección, ejecución técnica o proporción de costo incurrido.

Descripción	Débito	Crédito
Total	**10.24**	**10.24**

Nueva Tabla de Amortización al Final del año 1.

Año	Flujos Esperados	Saldo Inicial AF	Causación Activo	Activo Acumulado	Intereses[7]	Abonos	Saldo final
1	(1.161,98)[8]						
2	-	224,20[9]	**234,44**	458,65	66,72	-	525,37
3	-	525,37	**268,55**[10]	793,92	115,49	-	909,41
4	-	909,41	**307,62**	1.217,03	177,05	-	1.394,07
5	-	1.394,07	**352,37**	1.746,44	254,06	-	2.000,50
6	9,00	2.000,50	-	2.000,50	291,02	(9,00)	2.282,52
7	26,00	2.282,52	-	2.282,52	332,05	(26,00)	2.588,57
8	188,00	2.588,57	-	2.588,57	376,57	(188,00)	2.777,14
9	200,00	2.777,14	-	2.777,14	404,00	(200,00)	2.981,14
10	382,00	2.981,14	-	2.981,14	433,68	(382,00)	3.032,82
11	376,00	3.032,82	-	3.032,82	441,20	(376,00)	3.098,01
12	399,00	3.098,01	-	3.098,01	450,68	(399,00)	3.149,69
13	423,00	3.149,69	-	3.149,69	458,20	(423,00)	3.184,89
14	450,00	3.184,89	-	3.184,89	463,32	(450,00)	3.198,21
15	518,00	3.198,21	-	3.198,21	465,26	(518,00)	3.145,46
16	506,00	3.145,46	-	3.145,46	457,58	(506,00)	3.097,04
17	537,00	3.097,04	-	3.097,04	450,54	(537,00)	3.010,58
18	569,00	3.010,58	-	3.010,58	437,96	(569,00)	2.879,54
19	605,00	2.879,54	-	2.879,54	418,90	(605,00)	2.693,44
20	632,00	2.693,44	-	2.693,44	391,82	(632,00)	2.453,26
21	674,00	2.453,26	-	2.453,26	356,89	(674,00)	2.136,15
22	707,00	2.136,15	-	2.136,15	310,75	(707,00)	1.739,90
23	742,00	1.739,90	-	1.739,90	253,11	(742,00)	1.251,02
24	780,00	1.251,02	-	1.251,02	181,99	(780,00)	653,00
25	748,00	653,00	-	653,00	95,00	(748,00)	(0,00)
VP Tasa Inicial[11]	**1.172,21**		**1.162,98**		**8.083,82**	**(9.471,00)**	
Nueva TIR	**14,55%**						

Fuente: Elaboración propia

[7] Los intereses se causan a la nueva TIR que se establece al ajustar los flujos del contrato (14.55%).
[8] Es la diferencia entre el nuevo Valor Presente, descontado a la tasa de descuento inicial menos el valor del ajuste por avance de obra ($1.172.21 - $10.24).
[9] Ingresos causados del contrato menos el valor del ajuste por diferencias en el avance de obra.
[10] La causación del activo debe ser ajustado considerando la nueva TIR ($234.44 * 1.14.55), de esta forma se corrige la diferencia
[11] Corresponde al valor presente de los flujos descontados a la tasa de descuento inicial (14.47%).

Contrato de concesión - ingresos y costos

Concepto	Pregunta
2017-0086	*En atención a su concepto CTCP-10-01455-2016 no resulta clara la respuesta al siguiente numeral, específicamente para el segundo párrafo agradecemos su aclaración sobre el reconocimiento de ingresos por parte del concesionario:* *Cuando el operador recibe un derecho a cobrar a los usuarios de los servicios por el uso de la infraestructura de servicio público, de acuerdo con la NIC 23, debe capitalizar determinados costos financieros. El operador deberá capitalizar los costos por préstamos atribuibles a los activos aptos originados durante la fase de construcción o mejora. Sin embargo, la capitalización de intereses sólo podrá aplicarse a los activos intangibles, dado que en el modelo de activo financiero los costos de préstamos no son susceptibles de capitalización.* *Ahora bien, en el momento en que el concesionario efectuó el cálculo del valor del contrato y este requería de financiación, el costo del contrato incluirá los costos de financiación. Por tanto, sí la transacción se encuentra clasificada en el modelo de activo financiero, los costos por intereses serán considerados como parte del cálculo del activo financiero en su reconocimiento inicial. Posteriormente a su reconocimiento, los costos por intereses, generados al aplicar el método de interés efectivo, se reconocerán como gasto en los períodos correspondientes, y de manera simultánea el concesionario efectuará el reconocimiento de los ingresos por el desarrollo del contrato de construcción, utilizando cualquiera de los métodos para el reconocimiento de ingresos en su condición de contratista, y cumpliendo el principio de correlación.* *De otra parte, en caso de que los costos de financiación sean reembolsados por parte del contratante, y no estén incluidos en el valor del contrato, el contratista deberá reconocerlos como un activo financiero (cuentas por cobrar) a cargo del contratante, independiente del modelo utilizado, bien sea el de activo financiero o el de activo intangible.*

Respuesta

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos realizar las aclaraciones correspondientes en relación con la contabilización de los costos de préstamos en un acuerdo de concesión que cumple las condiciones para ser clasificado como un activo financiero.

El CTCP ratifica su concepto de que los costos financieros incurridos en un contrato de concesión clasificado bajo el modelo de activo financiero no son susceptibles de capitalización, dado que los activos financieros no cumplen los requisitos para ser considerados como activos aptos. Por lo tanto los costos financieros incurridos durante la etapa de construcción deberán ser registrados como gastos en el estado de resultados.

En este caso, se entiende que los pagos realizados por el Concedente remuneran todos los costos incurridos por el Concesionario, entre otros, los costos de la construcción, los márgenes de ganancia en los contratos de construcción y mejora, y los costos financieros incurridos para financiar la construcción de la obra.

La CINIIF 12, norma que aplica para las entidades del Grupo 1, con respecto a los costos por préstamos incurridos por el operador, establece lo siguiente:

CINIIF 12 – Acuerdos de Concesión de Servicios (Parte A)

Costos por préstamos incurridos por el operador

"22 De acuerdo con la NIC 23, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán como un gasto en el periodo en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público). En este caso, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción del acuerdo según esta Norma".

CINIIF 12 – Acuerdos de Concesión de servicios (Parte B)

Costos por préstamos (párrafo 22)

"FC57 La NIC 23 Costos por Préstamos permite capitalizar los costos por préstamos como parte del costo de un activo que cumpla las condiciones correspondientes, en la medida que sean directamente atribuibles a su adquisición, construcción o producción hasta que el activo esté preparado para su uso previsto o venta. La Norma define un activo que cumple las condiciones correspondientes como "aquél que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta".

FC58 Para acuerdos alcanzados por la Interpretación, el CINIIF decidió que un activo intangible (es decir, la concedente otorga al operador un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público a cambio de servicios de construcción) cumple la definición de un activo que cumple las condiciones correspondientes del operador, porque generalmente la licencia no estaría lista para su uso hasta que la infraestructura sea construida o mejorada. ***Un activo financiero (es decir, la concedente otorga al operador un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero a cambio de los servicios de construcción) no satisface la definición de un activo que cumple las condiciones correspondientes del operador. En el CINIIF se destacó que el interés es generalmente incorporado al valor en libros de los activos financieros. (Subrayado y resaltado por fuera del texto original).***

FC59 En el CINIIF se destacó que los acuerdos de financiación pueden dar lugar a que un operador obtenga fondos tomados en préstamo e incurra en costos por préstamos asociados antes de que parte o todos los fondos sean usados para desembolsos relacionados con los servicios de construcción u operación. En tales circunstancias, los fondos se invierten normalmente de forma temporal. Cualquier ingreso de inversión obtenido de tales fondos se reconoce de acuerdo con la NIC 39,10 a menos que el operador adopte el tratamiento alternativo permitido, en cuyo caso el ingreso de inversión obtenido durante la fase de construcción del acuerdo se contabiliza de acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 23.11

La NIIF 9 Instrumentos Financieros sustituyó a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

En marzo de 2007, la NIC 23 se revisó para requerir el tratamiento de capitalización alternativo permitido.

Por ello, se requiere que una entidad capitalice los costos por préstamos como parte del costo de un activo que cumpla las condiciones correspondientes, en la medida que sean directamente atribuibles a su adquisición, construcción o producción hasta que el activo esté preparado para su uso o venta, según la intención de la entidad. Esa revisión no afecta al razonamiento establecido en estos Fundamentos de las Conclusiones".

Contrato de concesión - concesiones 4G

Concepto	Pregunta
2017-0091	*En la pasada sesión del Comité Contable de Concesiones 4G se estudió la comunicación emitida por el CTCP (Ref.: 1-2016-018256) y se evidenció la necesidad de solicitar aclaraciones sobre algunos de los puntos referidos en la misma, los cuales se exponen a continuación:* ***Tratamiento contable de activos reversibles y no reversibles:*** *respecto a la consulta presentada sobre este tema por el sector al Consejo, se observa en la respuesta de la entidad que no se aclara el tratamiento contable de los activos dependiendo de su calidad de reversibles o no reversibles. En dicha respuesta se hace énfasis en que el operador debe diferenciar los elementos "conservar o tratar" de la infraestructura objeto de la concesión y, en este caso, los elementos "conservar o tratar" deben ser registrados como activos. Al respecto, comedidamente solicitamos aclarar el significado o alcance de la expresión "conservar o tratar" referida en dicha respuesta.* ***Contabilización fondo rotatorio para compras para la construcción.*** *Frente a este tema, en la presente comunicación se amplían los elementos para tener en cuenta para emitir concepto. En particular, la inquietud del sector radica en cómo debe registrarse este tipo de fondo, pues en algunos casos se registra como otros activos y en otros como equivalente de efectivo. No obstante, se ha determinado que no reviste mayor trascendencia el tratamiento o registro de este concepto, puesto que puede considerarse como una "caja mayor" que el cliente administra (equivalente de efectivo) o como otro activo dado que los recursos ya fueron entregados al concesionario para que haga pagos a proveedores. En este último caso, la Fiduciaria únicamente requiere los soportes de dichos pagos. En síntesis, el sector solicita el pronunciamiento del CTCP para confirmar si el tratamiento de este concepto puede darse de las dos formas aquí descritas indistintamente.* *Por último, además de solicitar las aclaraciones de concepto frente a los dos temas anteriores, se exponen a continuación dos temas adicionales sobre los cuales existen dudas respecto del tratamiento contable que se les debe asignar y sobre los cuales agradeceríamos la evaluación y concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:* ***Activos entregados a la policía:*** *cuando en desarrollo de una concesión se entregan activos a la Policía Nacional como dotación (carros, camionetas, etc.), la fiduciaria no tiene manera de verificar si dichos activos se utilizan para la vigilancia de la concesión del negocio fiduciario o se utilizan en un lugar distinto. Teniendo en cuenta lo anterior, algunos registran esta dotación como propiedad planta y equipo y deprecian dicho activo de acuerdo a las indicaciones que anualmente determina el Ministerio de Transporte, y otros la registran como un costo. Al respecto, el sector quisiera conocer el concepto del CTCP sobre la manera correcta de registrar contablemente este tipo de dotaciones.* ***Licencias de software:*** *frente a este aspecto, algunos concesionarios han solicitado a las fiduciarias registrar estas licencias como un costo, mientras que otros como un intangible amortizado, por lo que amablemente solicitamos el concepto del CTCP sobre la manera adecuada de registrar las licencias de software.*

Respuesta

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

Tratamiento contable de activos reversibles y no reversibles: solicitamos aclarar el significado o alcance de la expresión "*conservar o tratar*" referida en dicha respuesta.

El párrafo 27 de la CINIIF12 se refiere a los elementos proporcionados por el operador a la concedente en los siguientes términos:

"27 De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. ***La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como desee.*** *Si dichos activos forman parte de la contraprestación a ser pagada por la concedente por los servicios, no son subvenciones del gobierno según se las define en la NIC 20. En su lugar se contabilizarán como parte del precio de la transacción como se define en la NIIF 15." (Subrayado y negrita por fuera del texto original).*

De acuerdo con lo anterior, la referencia a "conservar o tratar" se refiere a los elementos que recibe el operador de parte del concedente, en desarrollo del contrato de Concesión, pero que son distintos de la infraestructura a la cual la concedente otorga acceso para los propósitos del acuerdo de concesión.

Contabilización fondo rotatorio para compras para la construcción: confirmar si el tratamiento de este concepto puede darse de las dos formas aquí descritas indistintamente (como otros activos y en otros como equivalente de efectivo).

En primer lugar debemos anotar que una comunicación eficiente y eficaz de la información financiera mejora su relevancia y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos; esta también contribuye a mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros.

Para cumplir este propósito la información se debe: a) clasificar de forma estructurada, de tal manera que las partidas similares se presenten juntas y las partidas diferentes de forma separada; b) agregar la información de tal forma que no se vea enmascarada por detalles innecesarios, y c) utilizar los objetivos y principios de presentación y revelación en lugar de reglas que podrían conducir a un cumplimiento puramente mecánico.

Por lo anterior, la separación de las partidas para efectos de su reconocimiento, medición, presentación y revelación es fundamental para que la información financiera cumpla su propósito de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios.

Ahora bien, con respecto a su pregunta sobre *"cómo deben registrarse los fondos rotatorios"*, entendemos que el propósito de ella es establecer la forma adecuada en que los fondos deben ser reconocidos, medidos, presentados y revelados en los estados financieros, y no meramente establecer la cuenta de registro en el sistema de información contable. Al respecto la NIC1, en el párrafo 55 establece lo siguiente:

"55. Una entidad presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales (incluyendo por desagregación las partidas enumeradas en el párrafo 54), encabezados y subtotales, cuando esa presentación sea relevante para comprender su situación financiera".

De acuerdo con lo anterior, la entidad podría tener en su catálogo una cuenta que se denomine "efectivo y equivalentes de efectivo restringido", en la que se registren los fondos líquidos administrados por la entidad. A su vez, para efectos de presentación y revelación los saldos de dicha cuenta podrían clasificarse como una partida corriente o no corriente, dependiendo de si ella cumple los requisitos para clasificarse en alguno de estos grupos.

La práctica de utilizar la cuenta de "otros activos" para registrar algunas partidas no corrientes, obedece a una tradición generada por la estructura de los planes de cuentas, dado que antes de la expedición de los nuevos marcos técnicos los saldos de la cuenta de efectivo, en la mayoría de los casos era clasificada como una partida corriente.

No obstante, la taxonomía de las NIIF también permite el uso de conceptos tales como "*otros activos financieros*", "otros activos no financieros" corrientes y no corrientes, cuya utilización dependerá de los juicios que realice la entidad, respecto de la separación de las partidas para

efectos de reconocimiento, medición, presentación y revelación.

Para confirmar lo anterior, le recomendamos revisar la taxonomía de las NIIF emitidas por el IASB, en el cual el efectivo y equivalentes de efectivo restringido, es presentado como una partida corriente o no corriente.

Activos entregados a la policía: manera correcta de registrar contablemente este tipo de dotaciones (algunos las registran como propiedad, planta y equipo y deprecian dicho activo de acuerdo con las indicaciones del Ministerio de Transporte y otros como un costo).

Para determinar la forma correcta de contabilizar este tipo de partidas es necesario que la entidad considere los criterios de baja en cuenta incorporados en las normas que resulten pertinentes. Para efectos de los elementos de propiedades, planta y equipo la NIC 16, establece lo siguiente:

"67 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

a. por su disposición; o

b. cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

68 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias".

Por lo anterior, para la contabilización de esta transacción, la entidad deberá establecer a la luz de los acuerdos contractuales, si se trata de una transacción sin ninguna contraprestación en la que se transfiere el control del activo y no se conserva ninguna exposición sustancial a los riesgos y recompensas de este, o si la entrega de los vehículos está sujeta a una condición de operación establecida en el contrato, en el que la entidad conserva una exposición significativa a los riesgos y recompensas, y en consecuencia el control del activo.

En el primer caso, procedería la baja en cuenta de las partidas, pero cuando no se transfiere el control, o se conservan la mayor parte de los riesgos y recompensas generados por el activo, esto podría indicar que la baja en cuentas no es procedente y en tal caso sería necesario que dichas partidas se contabilizarán en los estados financieros de la entidad que hace la entrega.

En conclusión, si los activos están sujetos a una condición de operación específica y la entidad conserva el control y una exposición significativa a riesgos y recompensas derivados del activo, estos no deberían ser dados de baja y serían, en consecuencia, registrados como activos y amortizados durante su vida útil, teniendo en cuenta que si los saldos remanentes de estos activos son trasladados al concedente al final del contrato, esto podría afectar el período de amortización del activo.

Licencias de software: manera adecuada de registrar las licencias de software (algunos registran un costo, otros como un intangible amortizado)

Ver el punto anterior y tener como referente los criterios de baja en cuenta contenidos en la NIC 38, que establece lo siguiente:

"112 Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

a. por su disposición; o

b. cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

113 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias".

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 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.

En la pasada sesión del Comité Contable de Concesiones 4G se estudió la comunicación emitida por el CTCP (Ref.: 1-2016-018256) y se evidenció la necesidad de solicitar aclaraciones

sobre algunos de los puntos referidos en la misma, los cuales se exponen a continuación:

Tratamiento contable de activos reversibles y no reversibles: *respecto a la consulta presentada sobre este tema por el sector al Consejo, se observa en la respuesta de la entidad que no se aclara el tratamiento contable de los activos dependiendo de su calidad de reversibles o no reversibles. En dicha respuesta se hace énfasis en que el operador debe diferenciar los elementos "conservar o tratar" de la infraestructura objeto de la concesión y, en este caso, los elementos "conservar o tratar" deben ser registrados como activos. Al respecto, comedidamente solicitamos aclarar el significado o alcance de la expresión "conservar o tratar" referida en dicha respuesta.*

Contabilización fondo rotatorio para compras para la construcción. *Frente a este tema, en la presente comunicación se amplían los elementos a tener en cuenta para emitir concepto. En particular, la inquietud del sector radica en cómo debe registrarse este tipo de fondo, pues en algunos casos se registra como otros activos y en otros como equivalente de efectivo. No obstante, se ha determinado que no reviste mayor trascendencia el tratamiento o registro de este concepto, puesto que puede considerarse como una "caja mayor" que el cliente administra (equivalente de efectivo) o como otro activo dado que los recursos ya fueron entregados al concesionario para que haga pagos a proveedores. En este último caso, la Fiduciaria únicamente requiere los soportes de dichos pagos. En síntesis, el sector solicita el pronunciamiento del CTCP para confirmar si el tratamiento de este concepto puede darse de las dos formas aquí descritas indistintamente.*

Por último, además de solicitar las aclaraciones de concepto frente a los dos temas anteriores, se exponen a continuación dos temas adicionales sobre los cuales existen dudas respecto del tratamiento contable que se les debe asignar y sobre los cuales agradeceríamos la evaluación y concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

Activos entregados a la policía: cuando en desarrollo de una concesión se entregan activos a la Policía Nacional como dotación (carros, camionetas, etc.), la fiduciaria no tiene manera de verificar si dichos activos se utilizan para la vigilancia de la concesión del negocio fiduciario o se utilizan en un lugar distinto.

Teniendo en cuenta lo anterior, algunos registran esta dotación como propiedad planta y equipo y deprecian dicho activo de acuerdo a las indicaciones que anualmente determina el Ministerio de Transporte, y otros la registran como un costo. Al respecto, el sector quisiera conocer el concepto del CTCP sobre la manera correcta de registrar contablemente este tipo de dotaciones.

Licencias de software: frente a este aspecto, algunos concesionarios han solicitado a las fiduciarias registrar estas licencias como un costo, mientras que otros como un intangible amortizado, por lo que amablemente solicitamos el concepto del CTCP sobre la manera adecuada de registrar las licencias de software.

Convenios de colaboración interinstitucional

Concepto	Pregunta
2017-0505	*1. ¿Cómo debe ser el manejo contable bajo NIIF en convenios de colaboración entre una empresa de servicios públicos privada y entidades del estado?* *2. ¿Quién reconoce el activo (infraestructura) y en qué momento se reconoce?* *3. ¿Cómo se reconoce el valor inicial de los aportes, ejecución de la obra, intereses generados en las cuentas asignadas para el manejo del proyecto y la liquidación y entrega formal de la obra? De acuerdo con los siguientes hechos:* *a) La Empresa Privada de Servicios Públicos Domiciliarios de Gas natural, celebra convenios de asociación interinstitucional o de colaboración interinstitucional con el fin de construir redes de distribución y comercialización de gas domiciliario en las zonas establecidas en los convenios.* *b) Las entidades gubernamentales se comprometen a realizar un aporte % del valor del proyecto, los cuales deben ser consignados en las cuentas bancarias destinadas para administrar los recursos (fiducias de administración y/o cuentas de Ahorro bajo titularidad del aportante privado).* *c) Dentro del convenio entre las entidades mencionadas, se establece una cláusula donde se determina que los rendimientos financieros generados por el aporte realizado se reembolsarán a la entidad gubernamental aportante previa a la liquidación de cada convenio.* *d) Se establece que la propiedad de la infraestructura estará en cabeza de las dos (2) partes proporcionalmente al aporte de recursos efectuados por cada una, hasta tanto la empresa privada no efectúe la reposición total o parcial de dicha estructura y que las empresas de servicios públicos domiciliarios se encargarán del mantenimiento y operación de las redes y es quien se beneficia de los ingresos generados por la prestación del servicio de gas natural enviado por las mismas.*

Respuesta

(…) los marcos de información financiera para los Grupos 1 y 2, que aplican para entidades del sector privado, establecen los lineamientos para la contabilización de contratos de servicios y/o mantenimiento, contratos del tipo Rehabilitar-Operar-Transferir, Construir-Operar –Transferir, Construir-Poseer-Operar, así como directrices para la contabilización de los activos cuando en desarrollo del convenio se conforma un vehículo separado encargado de la gestión y administración de los recursos.

En la siguiente tabla se incorpora un resumen de las normas que podrían ser consideradas por la entidad, para contabilizar las transacciones, y otros eventos y sucesos que se deriven de la ejecución de los convenios de asociación referidos en su comunicación.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del Servicio			Propietario	
Ejemplos de acuerdos típicos	**Arrendamiento (ej. el Operador arrienda el activo de la concedente)**	**Contrato de servicios y/o mantenimiento**	**Contratos para Rehabilitar/ Operar/ Transferir**	**Contratos para Construir/Operar/ Transferir**	**Contratos para Construir/ Poseer/ Operar**	**100% Desinversión / Privatización/ Sociedad por Acciones u otra**
Propiedad del activo	Concedente				Operador	
Inversión de capital	Concedente		Operador			
Riesgo de Demanda	Compartido	Concedente	Operador y/o Concedente		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años			Indefinida
Participación Residual	Concedente				Operador	
Marco Técnico Grupo 1	Sección 20	Sección 23	Sección 34		Sección 17	
Marco Técnico Grupo 2	NIC 17	NIC 18	CINIIF 12		NIC 16	

De acuerdo con la información suministrada en su consulta, se pueden identificar algunos elementos que podría llevar a concluir que se trata de un contrato del tipo Rehabilitar-Operar-Transferir o Construir-Operar-Transferir, los cuales, para su contabilización, requieren la aplicación de lo establecido en la CINIIF 12 o la Sección 34 (párrafos 34.12 a 34.16), dependiendo de si la entidad ha sido clasificada en el Grupo 1 o 2, respectivamente.

No obstante, también se encuentran referencias sobre la existencia de un contrato de servicios y/o mantenimiento, e incluso se habla de que la entidad gubernamental aporta una parte de los costos del contrato, los cuales son mantenidos en una cuenta fiduciaria o una cuenta de ahorro, cuyos rendimientos corresponden a esta entidad.

Por lo anterior, el tratamiento contable adecuado para los activos, pasivos, ingresos y gastos solo podrá ser establecido mediante la revisión detallada de las cláusulas del contrato que formaliza el convenio de colaboración. Esta tarea debe ser realizada por los responsables de los estados financieros, esto es la administración de la entidad, teniendo en cuenta que las respuestas de este Consejo son de carácter general y que no le corresponde resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

Ahora bien, en su comunicación se indica que las entidades gubernamentales se comprometen a realizan un aporte del valor del proyecto, recursos que son consignados en fiducias de administración y/o cuentas de ahorro bajo titularidad del aportante privado, el cual entendemos que es la empresa de servicios públicos.

También se indica que los rendimientos son reembolsados a la entidad gubernamental y se da a entender que la propiedad de la infraestructura está en cabeza de las dos partes proporcionalmente al monto de los aportes, hasta tanto la empresa privada no efectúe la reposición total o parcial de dicha estructura, y que la empresa de servicios públicos se encarga del mantenimiento y operación de las redes, y a su vez es la entidad que se beneficia de los ingresos generados por la prestación del servicio.

Por ejemplo, la indicación de un aporte por parte de la entidad gubernamental administrado en una cuenta fiduciaria (vehículo o entidad estructurada) podría indicar que se ha constituido una entidad separada, en la cual los partícipes en el convenio realizan los aportes requeridos en el contrato.

En este caso estaríamos frente a un caso de un tipo de acuerdo conjunto (operación o activo

controlado conjuntamente, o entidad controlada conjuntamente o negocio conjunto) o una inversión en una asociada, aspecto que sólo podría ser evidente si se establecen los derechos y obligaciones incorporados en el acuerdo.

Por otra parte al indicar que la entidad gubernamental realiza un aporte para la construcción de la nueva infraestructura y que esta se distribuye proporcionalmente al monto de los aportes, y que se retorna luego a la autoridad gubernamental, esto podría ser un indicador de que existe un contrato de operación en el que no se constituye una entidad, si no en el que la entidad gubernamental tiene derechos sobre algunos activos que se construyen como parte del acuerdo.

Por lo anterior, le corresponderá a la entidad establecer los derechos y obligaciones que se derivan del contrato, y establecer con fundamentos en ello las políticas contables que serían aplicables. También es pertinente que se comprenda la forma en que los partícipes (entidad de servicios públicos y entidad gubernamental) reconocen sus activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros, lo cual dependerá de los derechos y obligaciones establecidos en el acuerdo y del marco de información financiera que sea aplicable, además de las obligaciones de reporte de información que tiene el operador con la entidad gubernamental con la que se suscribió el acuerdo.

Lo más prudente en estos casos, es que en los convenios de colaboración se establezcan de manera clara los derechos sobre los activos, las obligaciones sobre los pasivos o las participaciones residuales (activo neto) en el caso en que se constituya un vehículo separado (entidad separada) para gestionar los recursos del convenio. (...)

Convenio de asociación

Concepto	Pregunta
2017-0118	*"Por medio del presente, agradezco pronunciamiento del Consejo Técnico sobre el tratamiento contable que debe realizar una entidad sin ánimo de lucro (fundación) a los aportes que recibe al suscribir un convenio de asociación con una entidad pública para la realización de una actividad cultural. ¿La ESAL debe contabilizar esos aportes como ingresos propios? ¿Los debe contabilizar como un pasivo? ¿Qué tratamiento se da a los gastos asociados al proyecto, afectan resultado o débito al pasivo?*

Respuesta

(…) Según el mencionado DOT 14, existen dos métodos para tratar las contribuciones en las ESAL: el Método del Diferido o el Método de la Contabilidad de Fondos. El literal i) Métodos de registro de las contribuciones en la contabilidad de fondos del título de la página 40 responde la inquietud del consultante, así:

"Una ESAL que no utilice la contabilidad de fondos debe utilizar el Método del Diferido para registrar las contribuciones. En estas circunstancias, las contribuciones para las operaciones que se hayan recibido en el año pero que no se hayan utilizado en el periodo son reportadas como contribuciones diferidas."

Si se usa el Método del Diferido, *"…Si la contribución es para la adquisición posterior de activos" ..." se lleva como ingreso diferido y se amortiza en línea con la depreciación del activo adquirido, como amortización de contribuciones diferidas*."

Si la ESAL elige usar el Método de la Contabilidad de Fondos puede elegir entre los dos métodos siguientes para registrar las contribuciones recibidas:

- Método del Diferido, relacionando los ingresos con los gastos en el período en que esos gastos se incurren para todos sus fondos, pero mostrando las contribuciones no utilizadas en cada fondo como contribuciones diferidas en el ESF;

- Método de los Fondos Restringidos, según el cual las contribuciones restringidas a cada fondo se llevan de inmediato a ingresos incrementando los activos netos de ese fondo. Los gastos del fondo reducen el saldo de los activos netos. Cuando se utiliza el Método de los Fondos Restringidos, la ESAL debe tener un fondo sin restricciones por lo general llamado Fondo de Operación (o Fondo General), que se contabiliza según el Método del Diferido."

Si la entidad decide usar el Método de la Contabilidad de Fondos, por el Método del Diferido, debe considerar las condiciones impuestas por el convenio de asociación. Si el dinero se recibe sin haber cumplido las condiciones, sino para cumplirlas durante el tiempo, debe registrarse un ingreso diferido, amortizable contra el cumplimiento de las condiciones. Para el efecto, la entidad crearía un fondo para el convenio, el cual recogería todas las entradas y salidas relacionada con él.

Si decide usar el Método de la Contabilidad de Fondos por el Método de los Fondos Restringidos, podría llevar el valor de los recursos del convenio a un pasivo diferido, trasladando la amortización al activo neto al Fondo General, a medida que se cumplen las condiciones, o puede igualmente crear un fondo especial, en la amortización iría a ingresos y afectaría el saldo neto del fondo (…).

Copias de seguridad sobre el software contable

Concepto	Pregunta
2017-0270	*"A finales del año 2016, finalicé mi servicio de administración en una propiedad horizontal y bajo mi responsabilidad estuvo la contabilidad.* *En actas de entrega se relacionó todos los documentos físicos y demás informes financieros incluidos los Estados financieros firmados con notas.* *Se me ha exigido entregar el backup del software contable (el software contable es de mi propiedad), aludiendo que de no hacerlo seré acusada de secuestro de la información.* *Leído los conceptos 534 y 919 entiendo que el software hace parte de mis papeles de trabajo. El alcance de mi contrato habla de prestación de servicios... y no más.* *Mi pregunta específica ¿bajo qué norma o ley estoy obligada a realizar la entrega del backup del software, si en mi entrega hice lo correspondiente a informes y Estados Financieros detallados y con notas?".*

Respuesta

(…) El artículo 48 del Código de Comercio (…) establece:

"Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este Código y demás normas sobre la materia. Dichas normas podrán autorizar el uso de sistemas que, como la microfilmación, faciliten la guarda de su archivo y correspondencia. Asimismo será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios."

En consecuencia, a pesar de que la consulta es elevada por una persona que no desarrolla las actividades de la profesión contable, los libros de contabilidad, los estados financieros, las notas a los estados financieros, los soportes internos y externos, las actas y demás documentos de los negocios, son propiedad de la entidad, por lo cual el administrador no puede retenerlos, sustraerlos, ni apoderarse de ellos.

Por otra parte, según el caso expuesto, si la propiedad del software contable o de su licencia pertenece a la persona que presta sus servicios como administrador, la entidad no puede exigir la entrega de un 'backup' del software ya que no existe obligación alguna para que dicho profesional, una vez culminado su contrato de prestación de servicios, deba hacerlo, salvo que el contrato lo exija o existiera un pago adicional a cambio.

En estas condiciones, bien podría imprimir los libros o entregarlos por medio electrónico hasta la fecha en que termine su relación.

Costos por préstamos

Concepto	Pregunta
2017-1106	*"(…) Con fundamento en el principio básico de la NIC 23, según el cual los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. (…)* *En el año 2016 se entregó un anticipo a un proveedor, cuyo objetivo para quien entrego los recursos, fue garantizar la extensión por cinco años más, a partir del año 2022, de la vigencia inicial de un contrato de prestación de servicios que finalizaba en el año 2021.* *Para entregar este anticipo la compañía obtuvo un préstamo de una entidad financiera en el año 2016, que está generando intereses a tasas de mercado.* *El anticipo ajustado al IPC será descontado mensualmente a partir del año 2022 de los pagos efectuar correspondientes a servicios que le sean prestados por la entidad receptora del mismo.* *(…) ¿Es posible reconocer como un activo los intereses financieros generados por el préstamo necesario para el otorgamiento del anticipo ajustado al IPC, según la definición de activo apto consagrada en la NIC 23?*

Respuesta

Para dar respuesta a su inquietud debemos traer a colación el párrafo 1 de la NIC 23 así:

"Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos."

Teniendo en cuenta la información expresada por el consultante, comprendemos que la entidad Win Sports SAS tiene como objeto social, entre otros, prestar servicios de transmisión de programas deportivos.

El citado ente, obtuvo un empréstito para pagar un contrato en el recibirá los servicios por parte de un proveedor, los cuales, de acuerdo con el párrafo 1 de la NIC 23 transcrito anteriormente, no están dentro del alcance de la definición. En ese sentido, no es posible capitalizar esos costos de financiación debido a que el empréstito mencionado no está destinado a la adquisición, construcción o producción de un bien, es decir, no corresponde a un activo apto.

Adicionalmente, en opinión de este Consejo la entidad se encuentra frente a dos operaciones, por un lado, un préstamo otorgado por un banco (pasivo financiero) y por otro lado un gasto pagado por anticipado (activo financiero) que genera una rentabilidad a la tasa del IPC.

Siendo así, esos instrumentos deberán medirse a costo amortizado para los que los intereses cancelados por el crédito bancario se reconocen como gasto de cada periodo y los intereses generados, por el anticipo, se consideran como un ingreso cuya contrapartida es un mayor valor del activo.

Cronograma de aplicación en una IPS

Concepto	Pregunta
2017-0378	"*Informarme bajo qué norma, si bajo norma local del decreto 2649 de 1993 o bajo Norma Internacional NIIF para las Pymes, debe presentar los estados financieros, una IPS, teniendo en cuenta que la IPS pertenece al Sector Salud en los términos del artículo 2 del Decreto 2496 de 2015, que permitió extender un año más el cronograma aplicable a los preparadores de información financiera del Grupo 2 bajo NIIF para las PYMES. Igualmente informarme si alguna entidad, pública o privada, puede exigir que los citados estados financieros deban presentarse bajo norma diferente a la que ustedes determinen."*

Respuesta

(…) El artículo 1.1.4.4.1. del Decreto 2496 de 2015 establece:

"Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2, que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) y Cajas de Compensación Familiar:

(…)

4. Últimos estados financieros conforme a los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y demás normatividad vigente: Se refiere a los estados financieros preparados con corte al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y las normas que las modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2017, esta fecha será el 31 de diciembre de 2016."

Por lo anterior, las entidades que forman parte al SGSSS y Cajas de Compensación Familiar presentan sus últimos estados financieros bajo el Decreto 2649 de 1993 con corte a 31 de diciembre de 2016, por lo que sus primeros estados financieros bajo la NIIF para las PYME serán con corte al 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, los estados financieros que deben ser suministrados a los diferentes usuarios de la información son aquellos que cumplan con los marcos técnicos normativos vigentes para cada entidad, por ejemplo, si un banco solicita unos estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2016, aquellos deben presentarse bajo el Decreto 2649 de 1993, por tratarse de una entidad que conforma el SGSSS y Cajas de Compensación Familiar y haberse acogido a lo establecido en el Decreto 2496 de 2015.

Derecho de inspección en sociedades

Concepto	Pregunta
2017-0428	1.*¿Respecto del derecho de inspección de un socio, puede este con la información obtenida en el ejercicio de dicho derecho, preparar informes contables con carácter de dictámenes periciales?* 2.*¿Existen diferencias entre los resultados de un derecho de inspección y un dictamen pericial contable?* 3.*¿Existen diferencias entre el ejercicio de un derecho de inspección y la realización de una auditoría externa a una sociedad?* 4.*¿Puede mediante el ejercicio del derecho de inspección realizarse una auditoría externa a una sociedad?* 5.*¿Puede un informe contable elaborado como producto del ejercicio del derecho de inspección de un socio, desvirtuar la autenticidad de unos estados financieros y los resultados (utilidades o pérdidas) de un ejercicio contable de una sociedad basado en balances reales y fidedignos?"*

Respuesta

(…) Los artículos 369, el numeral 4° del 379 y el Artículo 447 del Código de Comercio, establecen:

"ARTÍCULO 369. DERECHO DE INSPECCIÓN DE LOS SOCIOS DE LA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA. Los socios tendrán derecho a examinar en cualquier tiempo, por sí o por medio de un representante, la contabilidad de la sociedad, los libros de registro de socios y de actas y en general todos los documentos de la compañía. (…)

ARTÍCULO 379. DERECHO DE LOS ACCIONISTAS DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA. Cada acción conferirá a su propietario los siguientes derechos: (…)

4) El de inspeccionar, libremente, los libros y papeles sociales dentro de los quince días hábiles anteriores a las reuniones de la asamblea general en que se examinen los balances de fin de ejercicio, y (…)

ARTÍCULO 447. DERECHO DE LOS ACCIONISTAS A LA INSPECCIÓN DE LIBROS. Los documentos indicados en el artículo anterior, junto con los libros y demás comprobantes exigidos por la Ley, deberán ponerse a disposición de los accionistas en las oficinas de la administración, durante los quince días hábiles que precedan a la reunión de la asamblea.

Los administradores y funcionarios directivos así como el Revisor Fiscal que no dieren cumplimiento a lo preceptuado en este artículo, serán sancionados por el superintendente con multas sucesivas de diez mil a cincuenta mil pesos para cada uno de los infractores."

Así mismo, el artículo 48 de la Ley 222 de 1995, enuncia:

"Artículo 48. DERECHO DE INSPECCION. Los socios podrán ejercer el derecho de inspección sobre los libros y papeles de la sociedad, en los términos establecidos en la Ley, en las oficinas de la administración que funcionen en el domicilio principal de la sociedad. En ningún caso, este derecho se extenderá a los documentos que versen sobre secretos industriales o cuando se trate de datos que de ser divulgados, puedan ser utilizados en detrimento de la sociedad.

Las controversias que se susciten en relación con el derecho de inspección serán resueltas por la entidad que ejerza la inspección, vigilancia o control. En caso de que la autoridad considere que hay lugar al suministro de información, impartirá la orden respectiva.

Los administradores que impidieren el ejercicio del derecho de inspección o el Revisor Fiscal que

conociendo de aquel incumplimiento se abstuviere de denunciarlo oportunamente, incurrirán en causal de remoción. La medida deberá hacerse efectiva por la persona u órgano competente para ello o, en subsidio, por la entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control del ente."

El numeral 1° del artículo 233 del código de procedimiento civil, acerca del dictamen pericial, establece:

"La peritación es procedente para verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos."

La Corte Constitucional se ha referido al tema de la siguiente manera en su sentencia C- 124 del 2011:

"La doctrina tradicional en materia probatoria confiere al dictamen pericial una doble condición: Es, en primer término, un instrumento para que el juez pueda comprender aspectos fácticos del asunto que, al tener carácter técnico, científico o artístico, requieren ser interpretados a través del dictamen de un experto sobre la materia de que se trate. En segundo lugar, el experticio es un medio de prueba en sí mismo considerado, puesto que permite comprobar, a través de valoraciones técnicas o científicas, hechos materia de debate en un proceso.

Es por esta última razón que los ordenamientos procedimentales como el colombiano, prevén que el dictamen pericial, en su condición de prueba dentro del proceso correspondiente, debe ser sometido a la posibilidad de contradicción de las partes, mediante mecanismos como las aclaraciones, complementaciones u objeciones por error grave"

Lo anterior expresa que el criterio de la Corte es que, como todo medio de prueba el dictamen pericial también puede ser controvertido por las partes cuando no están de acuerdo con este.

1. *¿Respecto del derecho de inspección de un socio, puede este con la información obtenida en el ejercicio de dicho derecho, preparar informes contables con carácter de dictámenes periciales?*

Basados en el articulado antes citado, en nuestra opinión, los dictámenes periciales pueden ser pedidos por cualquiera de las partes o decretados de oficio por el Juez cuando este así lo considere necesario y a esta prueba se recurre cuando el tema es algo que requiere la opinión de un experto. De acuerdo con lo anterior, un informe derivado de un derecho de inspección puede tener la misma estructura de un informe con carácter pericial, teniendo en cuenta lo técnico de su contenido.

2. *¿Existen diferencias entre los resultados de un derecho de inspección y un dictamen pericial contable?*

3. *¿Existen diferencias entre el ejercicio de un derecho de inspección y la realización de una auditoría externa a una sociedad?*

4. *¿Puede mediante el ejercicio del derecho de inspección realizarse una auditoría externa a una sociedad?*

Teniendo en cuenta las definiciones expuestas, en nuestra opinión, no debería haber diferencia ente los resultados de un derecho de inspección, un dictamen pericial contable y una auditoría externa, siempre y cuando se efectúen bajo los mismos parámetros referentes al alcance de la revisión.

5. *¿Puede un informe contable elaborado como producto del ejercicio del derecho de inspección de un socio, desvirtuar la autenticidad de unos estados financieros y los resultados (utilidades o pérdidas) de un ejercicio contable de una sociedad basado en balances reales y fidedignos?"*

De acuerdo a los términos de consulta, en nuestra opinión, los resultados de un informe derivado de un derecho de inspección, pueden dejar evidencia de desviaciones respecto a la razonabilidad de las cifras de los estados financieros y/o el cumplimiento del sistema de control interno y dichos resultados deberán ser colocados a consideración del máximo órgano de Dirección de la Entidad, para así poder determinar lo procedente de aprobar o improbar los estados financieros y efectuar en caso que se requiera los ajustes necesarios en ningún momento se puede asimilar a un proceso de auditoría y dependerá del resultado para tomar las medidas que conduzcan a subsanar las observaciones del derecho de inspección.

Deterioro de inventarios y cuentas por cobrar

Concepto	Pregunta
2017-0155	*"Es una entidad mediana dedicada a la comercialización (…) pertenece al grupo 2. NIIF PYMES - GRUPO 2. (…).* *La empresa tiene CARTERA o cuentas por cobrar clientes por un valor promedio aproximado por mes de $1.700.000.000 millones. No hemos tenido cartera deteriorada, reconocemos adecuadamente cada cuenta, su revelación es razonable y fiel a la realidad, no hay cartera de difícil cobro. En los últimos cinco (5) años solamente se ha castigado o se dio de bajo un valor de $4.500.000 mil pesos, que se castigó al PyG de ese periodo. Siempre y en la actualidad nuestra cartera es a 30 y 45 días súper sana, no se presentan clientes morosos.* *PREGUNTA 1* *1. ¿Es necesario practicar deterioro de cuentas por cobrar según indica la sección 11 de las NIIF para PYMES, sabiendo que es insignificante el valor por deterioro, pero que nos obligaría a un realizar un esfuerzo desproporcionado?* *ESCENARIO II* *(…) La empresa mantiene un INVENTARIO por valor promedio mes de $3.200.000.000 millones de pesos (…). NO se tiene inventario obsoleto, deteriorado. No es de fácil destrucción u obsolescencia. En los últimos ocho (8) años he castigado el inventario por $42.000.000 por obsolescencia, deterioro que se castigó contra el PyG de ese periodo.* *PREGUNTA 2 Y 3* *(2) ¿Es necesario practicar deterioro según sección 13 NIIF PYMES?* *(3) ¿Se debe realizar el cálculo del VNR? Conociendo de antemano y con total y absoluta precisión que mi costo por el cual tengo valorado mi inventario será siempre inferior que el VNR.* *Y de efectuar un deterioro de inventario seria insignificante el valor, pero eso si nos proporcionará un esfuerzo desproporcionado.* *ESCENARIO III* *(…) Caso parecido me pasa con las obligaciones. La empresa no tiene obligaciones con entidades financieras o terceros extraños, ni las va a tener. Existe una excepción de un préstamo con un socio el cual desde hace 12 años prestó la suma de $350.000.000 que consta bajo acta de socios y pagares que se renuevan cada año. Se cancela sagradamente y cada mes los intereses al 0.2% mes vencido, según acuerdo y acta además se indica que se pagara el capital cuando el flujo de caja lo permita.* *PREGUNTA 4, 5* *(4) ¿Se debe practicar en la medición posterior el método del costo amortizado? o podré tomar lo que indica la sección 2.51 de la NIIF para PYMES?* *Igual caso para unas cuentas por cobrar a empleados que ascienden a $23.000.000, las cuales se realizan a un periodo inferior de un año, sin intereses, se descuenta cada*

Concepto	Pregunta
	quincena y que es insignificante su movimiento con respecto a los activos totales de la entidad. *(5) ¿Debo practicar costo amortizado, como lo indica la sección 11 de la NIIF PYMES?".*

Respuesta

(…) Con respecto a los escenarios I, II y III descritos por el consultante, en primer lugar, queremos aclarar que la materialidad no es un tema que se pueda tomar a la ligera ni es un argumento para obviar procedimientos correctos. El párrafo 2.6 de la NIIF para las PYMES establece:

"La información es material—y por ello es relevante—, si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la NIIF para las PYMES, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad."

Considerando lo anterior, cualquier situación que haga cambiar la opinión de un lector de los estados financieros, es material. No necesariamente una cifra pequeña es inmaterial, ni puede hacerse una comparación con único parámetro. Es peligroso hablar de materialidad en valores absolutos, pues esta debe calcularse en términos relativos y el punto de referencia para la relatividad no está predeterminado, porque debe fijarse en función de los impactos que pueda tener esa partida y la relación que pueda existir con otras partidas.

En segundo lugar, el deterioro es una pérdida de valor que puede ocurrir básicamente por dos razones: la primera por pérdida de valor en el estado físico del activo, y la segunda por la pérdida de valor desde el punto de vista económico.

Al respecto, los párrafos 27.5 y 27.7 de la NIIF para las PYMES indican:

"La entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros."

"Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable."

En el caso de las cuentas por cobrar y por pagar donde el consultante refiere que existe un comportamiento normal, y por ende, no debe realizarse deterioro en el primer caso, o usar costo amortizado en ambos casos, este Consejo considera que esta es una conclusión errónea, debido a que la norma no se dirige en principio al cálculo del deterioro en sí mismo sino al seguimiento de indicadores de deterioro que evidencien la necesidad de realizar el cálculo del deterioro, procedimiento que no tiene excepciones y debe realizarse tal como está establecido.

En cuanto al uso del costo amortizado, no es que se utilice otra base en determinadas circunstancias, sino que si el efecto financiero no es significativo, puede obviarse el registro a valor presente de la partida.

Sin embargo, contrario a la opinión del consultante, no puede alegarse esfuerzo desproporcionado en ninguna de estas situaciones, porque son circunstancias normales en la contabilidad de cualquier entidad y es claro que la contabilidad llevada de acuerdo con estándares internacionales tiene un grado de complejidad implícito, pero no por ello puede alegarse imposibilidad de cumplir la norma por costo o esfuerzo desproporcionado, puesto que

estos conceptos y las situaciones en que puede recurrirse a ellos, están claramente señalados en la norma y no pueden usarse como argumento para incumplir los requerimientos del estándar.

El concepto de costo o esfuerzo desproporcionado en los casos específicos señalados en la norma no se puede utilizar a discreción de las Entidades al respecto el párrafo 2.14A dice: "*Se especifica una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para algunos requerimientos de esta Norma. Esta exención no se usará para otros requerimientos de esta Norma*". Los temas en los que se permite este argumento son:

- Medición al valor razonable de instrumentos de patrimonio.
- Impracticabilidad para medir las inversiones en asociadas y en negocios conjuntos al valor razonable.
- Medición al valor razonable de propiedades de inversión.
- Medición al valor razonable de la participación de un arrendatario en una propiedad de inversión bajo arrendamiento operativo.
- Medición del valor razonable del componente de propiedades de inversión para propiedades de uso mixto.
- Uso del método de unidad de crédito proyectada para medir obligaciones por beneficios definidos.
- Medición del valor razonable para activos biológicos.

En tercer lugar, en el caso de los inventarios, por el solo hecho de que exista acceso físico al activo, pueden existir pérdidas (robo, daños, roturas, vencimiento, etc.), por lo cual, es necesario realizar el cálculo del valor neto realizable para evaluar si existe deterioro, es decir, que el inventario no se encuentra sobrevalorado en los libros contables.

El hecho de que el inventario no tenga factores de obsolescencia no es suficiente, porque como ya se indicó, el deterioro puede venir de diversas fuentes. En consecuencia, es mandatorio garantizar que el valor neto realizable no es inferior al valor en libros.

En cuanto al préstamo de accionistas, debe indicarse que la recurrencia en la prórroga de la obligación puede ser un indicador de que la deuda no piensa saldarse finalmente, así exista una formalidad documental que exprese lo contrario.

Por lo tanto, deben evaluarse todas las circunstancias que rodean esta operación para establecer la clasificación correcta de la partida. Si se concluye que no se cumple la definición de pasivo, la partida sería patrimonio y como tal debe presentarse en los estados financieros.

Si por el contrario se concluye que sigue cumpliendo la definición de pasivo, debe procurar establecerse los flujos estimados de pago. Si no es posible hacerlo, la partida debe quedar entonces a valor nominal, hasta que cambien las circunstancias.

Y por último, aunque existan excepciones en la norma, estas son para casos muy especiales y particulares que en las situaciones expuestas por el consultante no se observan.

Diferencia en cambio

Concepto	Pregunta
2017-0053	*"(…) hay algún comunicado que haya emitido el Consejo Técnico de la Contaduría, con respecto al Art. 288 Ajustes por Diferencia en cambio incluidos en la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, con respecto a la aplicación bajo NIIF y dando cumplimiento a la NIC 21 en su parágrafo 23".*

Respuesta

(…) Para efectos contables, las diferencias en cambio de transacciones en moneda extranjera deben ser contabilizadas considerando lo establecido en la NIC 21, en la Sección 30, que aplican para los grupos 1 y 2, respectivamente.

NIC 21, párrafos 20 a 34 (Grupo 1)

"Reconocimiento inicial

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.

Medición posterior

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

a. las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;

b. las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y

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.

Reconocimiento de las diferencias en cambio

28 Las diferencias de 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 periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

Sección 30, párrafos 30.6 a 30.11 (Grupo 2)

Reconocimiento inicial

*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.*

Medición posterior

*30.9 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, la entidad:*

a. convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre;

b. convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y

*c. convertirá las partidas no monetarias que se midan al **valor razonable** en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.*

Reconocimiento de las diferencias en cambio

*30.10 Una entidad reconocerá, en los **resultados** del periodo en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al 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 periodo o en periodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13"* (...)

Diferencia en cambio en cuentas por cobrar a clientes

<table>
<tr><th>Concepto</th><th>Pregunta</th></tr>
<tr><td>2017-0538</td><td>
El 15 de febrero se factura por concepto de venta del periodo 01/01/2017 hasta el 31/01/2017 USD 10.000 más el IVA del 19% que serían USD 1.900. Por convenio con el cliente se contabiliza con la TRM promedio del periodo que se factura (01/01/2017 al 31/01/2017): $2.941,40, es decir que la contabilización en el 15 de febrero seria la siguiente:
<table>
<tr><th></th><th>Débito</th><th>Crédito</th></tr>
<tr><td>Ingresos ordinarios</td><td></td><td>$29.414.000</td></tr>
<tr><td>Iva por pagar</td><td></td><td>$5.588.660</td></tr>
<tr><td>Retefuente 2,5%</td><td>$735.350</td><td></td></tr>
<tr><td>CXC Clientes</td><td>$34.267.310</td><td></td></tr>
</table>
*Son los valores multiplicando los dólares por la TRM promedio.

Esta factura es pagada a 30 días es decir, el 15 de marzo de 2017 con TRM de $2.997,73 y el registro del pago sería el siguiente:
<table>
<tr><th></th><th>Débito</th><th>Crédito</th></tr>
<tr><td>CXC Clientes</td><td></td><td>$34.267.310</td></tr>
<tr><td>Bancos</td><td>$34.923.555</td><td></td></tr>
<tr><td>Ingreso Diferencia en Cambio</td><td></td><td>$656.245</td></tr>
</table>
La consulta es la siguiente: Si yo contabilicé el IVA por pagar con una TRM promedio y tengo que pagarlo (pago del impuesto a las ventas generado antes del 10 de marzo de 2017) antes de que me paguen la factura, ¿cómo debería ser el manejo que yo le doy puesto que no sé cuál es la TRM en la que me van a pagar y por ende no sé cuál sería el ajuste que debo hacer? (…)
</td></tr>
</table>

Respuesta

(…) Las directrices para la contabilización de estas transacciones, en los Grupos 1 o 2, se resumen en el siguiente cuadro:

Descripción	Decreto 2420 de 2015	
	Anexo 1 – Grupo 1	Anexo 2 – Grupo 2
Medición Inicial	NIC 21, p. 20 a 22	P. 30.7 a 30.8
Medición Posterior	NIC 21, p. 23 a 26	P. 30.9
Reconocimiento de diferencia en cambio	NIC 21, p. 28	P. 30.10

Por lo anterior, su afirmación de que se utiliza la tasa promedio convenida con el cliente es imprecisa, dado que en el reconocimiento inicial debe utilizarse la tasa de cambio de contado vigente en la fecha de la transacción, teniendo en cuenta que por razones de orden práctico puede utilizarse una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones en cada moneda extranjera que tengan lugar durante el período.

En períodos posteriores, deberá utilizarse la tasa de cambio de cierre. (...)

Donaciones condicionadas

Concepto	Pregunta
2017-0074	*"(…) una empresa obligada a llevar contabilidad que por el momento no tiene recursos recibe una donación para el pago de los honorarios del contador, pero el donante exige que el contador sea quien le facture mensualmente a nombre del donante, pero como si los servicios de asesoría se estuvieran prestando directamente a él y no a la empresa que recibe la donación. Quisiera saber si es posible que esto se maneje de esta forma."*

Respuesta

(…) En lo relacionado con las contribuciones que imponen condiciones de uso, estas deben ser registradas inicialmente como un ingreso diferido, cuando los ingresos sean exigibles, y amortizarse de tal forma que los ingresos reconocidos en el estado de resultados compensen los gastos devengados por honorarios del Contador, cuando estos sean exigibles.

No obstante lo anterior, el caso expuesto en su consulta es más parecido al de un voluntariado, en el que se recibe un servicio de una persona especializada, el cual es pagado por otra entidad. Sobre el particular en la orientación referida se indica lo siguiente:

"Es usual que las ESAL reciban la donación de tiempo de personas, bien sean profesionales o no. El voluntariado que no requiere calificación especial no se reconoce en los estados financieros como práctica general internacional.

El FAS 116 incluye las siguientes condiciones para permitir el reconocimiento de ingresos por voluntariado:

- *el servicio genera o incrementa los activos no financieros; o*

- *los servicios o requieren habilidades especiales, o son prestados por personas que tienen esas habilidades, y o si no se hubieran recibido en donación, habría sido necesario pagar por ellos. "*

Si el servicio recibido cumple las condiciones, debe registrarse el gasto y el ingreso correspondiente, a menos que el servicio sea prestado para construir un activo y cumpla los criterios de capitalización de la norma o sección pertinente. El valor debe ser una estimación del monto que la ESAL pagaría si contratara un especialista con las características del donante."

Además de lo anterior, le recomendamos que la entidad que efectúa el pago analice la legalidad de esta transacción y sus efectos fiscales, teniendo en cuenta que ella cancela la remuneración por los servicios profesionales prestados a otra entidad. Daremos traslado de esta consulta a la Unidad Administrativa especial de la Dian, para que resuelva los efectos fiscales que se derivan de la facturación de un servicio prestado a otra entidad. (...)

Donaciones recibidas

Concepto	Pregunta
2017-0372	*"Agradezco por favor brindar referencia sobre cómo debe una empresa contabilizar las donaciones que recibe de clientes varios no identificados para ser entregadas a terceros (Ejemplo: Dineros recibidos en calidad de donación para ser entregados a los damnificados de Mocoa)"*

Respuesta

(…) En el Documento de Orientación Técnica No. 14 (DOT 14) emitido por este Consejo, se incorporan lineamientos generales para la contabilidad de las ESAL (Ver www.ctcp.gov.co, enlace publicaciones/orientaciones técnicas).

En relación con los registros contables que deben realizarse para reconocer las donaciones recibidas por la entidad, estos dependerán del método utilizado. En el DOT 14 se señalan dos métodos: a) el método del diferido, y b) el método de la contabilidad de fondos.

Para el caso específico de su consulta, si la actividad principal de la entidad es la de recibir donaciones para ser entregadas a terceros, la forma más adecuada para el registro de esta transacción es la del método del diferido, en la cual se reconocen en el activo las donaciones recibidas y como contrapartida se registra un pasivo (ingreso diferido), el cuál sería amortizado contra el estado de resultados cuando la donación sea entregada a los beneficiarios finales.

Si la entidad opera solo como un intermediario para el recibo de los recursos y esta no es su actividad principal, los recursos recibidos serán reconocidos como un activo utilizando como contrapartida una cuenta del pasivo que podría denominarse "recursos recibidos para terceros".

Al transferir los recursos a los terceros, se debitaría la cuenta del pasivo y se acreditaría la cuenta del activo en la que se registraron inicialmente los recursos recibidos.

Efectivo restringido - NIIF PYMES

Concepto	Pregunta
2017-0695	*"Bajo NIIF PYMES en nuestros estados financieros tenemos clasificados unas carteras colectivas y unos CDT como efectivo restringido, ya que por nuestra operación nuestros clientes son los bancos y en los correspondientes contratos, estos dineros quedaron como garantía de algún pliego de cargos (multas que se pueden presentar por la prestación del servicio) de nuestra parte. Esas carteras colectivas y los CDT están constituidos a nombre de la empresa.* *¿Los rendimientos generados por estos efectivos restringidos los debo reconocer en los resultados?, ya que la revisoría fiscal indica que no debe reconocerse en cuentas de resultado sino en el ORI, mi argumento es que si se deben reconocer como un ingreso puesto que los efectivos restringidos están a nombre de la empresa y cuando hay vencimiento de pliegos esos dineros pasan a ser efectivo y equivalentes de efectivo".*

Respuesta

De acuerdo con lo indicado en su consulta, las inversiones en la cartera colectiva y el CDT forman parte de un fondo con destinación específica que opera como garantía de multas o sanciones en la prestación de servicio. Por lo anterior, es adecuado que dichas partidas sean presentadas por separado con el fin de revelar las restricciones que se establecen sobre estos recursos.

Los rendimientos sobre los activos financieros antes referidos deben registrarse incrementando el valor del activo y reconociendo un ingreso en el estado de resultados. En todo caso, se deben revisar las restricciones impuestas sobre estos fondos para establecer si los rendimientos generados también forman parte del fondo restringido. Por lo anterior, no es adecuado registrar los rendimientos financieros como un ajuste contra el patrimonio ni presentarlos como parte del otro resultado integral.

En este caso, al ser una entidad clasificada en el Grupo 2, debería aplicarse lo establecido en los párrafos 11.4, 11.16 a 11.18 y 11.27, del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y otras normas que lo modifican adicionan o sustituyen.

En lo relacionado con la aplicación del Costo amortizado, le recomendamos revisar el contenido de la consulta 2015-536 emitida por este Consejo, la cual puede consultar en el sitio web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos.

Empresas en liquidación – transición a NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0281	*"Una empresa constructora decide entrar en proceso liquidación en septiembre de 2016, y no ha realizado el ESFA, debido a que los asesores de NIIF manifestaron que no había tal obligación. La empresa a pesar de entrar en liquidación continúa su negocio en marcha hasta terminar de escriturar un proyecto.* *Vale destacar que los tres marcos normativos recopilados hasta ahora en la parte 1 del libro 1 del Decreto Único 2420 de diciembre 2015 solo deben implementarse por las empresas que cumplan con la "hipótesis de negocio en marcha". Si la entidad no cumple este principio se deberán aplicar las disposiciones sobre empresas en liquidación contenidas en el decreto 2649 de 1993. (…)* *¿La entidad que entro en liquidación en septiembre de 2016 perteneciente al grupo número 2, y que al primero de enero de 2015 no tenía efectos en el negocio en marcha, debe aplicar los nuevos marcos normativos?"*

Respuesta

(…) Las Normas de Información Financiera (NIF) contenidas en los decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009, aplicables a los tres diferentes Grupos en que se han clasificado todas las entidades pertenecientes al sector privado obligadas a llevar contabilidad y aquellas que quieran hacer valer su información como medio de prueba, las cuales establecen entre otros, las normas de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar, sólo son aplicables a las entidades que están bajo el supuesto de negocio en marcha, tal como lo señalan las NIIF, la NIIF para las PYMES y NIF para las Microempresas.

Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para las PYMES

Los párrafos 3.8 y 3.9 de la NIIF para las PYMES sobre la hipótesis de negocio en marcha, señalan:

"3.8 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta NIIF evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

3.9 Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha."

Como corolario de los párrafos antes transcritos, es importante señalar que las Normas de Información Financiera contenidas en los decretos expedidos en cumplimiento de la Ley 1314, no deben ser aplicados por entidades, que se encuentre en algunos de los diferentes tipos de liquidación que contempla nuestro ordenamiento mercantil, ni por aquellas que prevean que no van a estar bajo la hipótesis de negocio en marcha.

Frente al caso particular de la entidad consultante, es necesario que se establezca si la decisión de liquidar la entidad afecto la forma en que fueron elaborados los últimos estados financieros sobre la base local al cierre del año 2015, dado que en el anterior marco normativo se establecía que la entidad debería elaborar los estados financieros sobre la base de empresa en marcha, y cuando este no fuera el caso aplicando una base comprensiva distinta de principios de contabilidad.

Si los últimos estados financieros al cierre del año 2015 fueron elaborados sobre la base de un negocio en marcha, en la fecha inicial de aplicación de los nuevos marcos normativos de una empresa del Grupo 2, entonces esta debió ajustar sus libros el 1 de enero del año 2016, y lleva su contabilidad con fundamento en los nuevos marcos técnicos normativos, hasta la fecha en que la hipótesis de negocio en marcha no fuera aplicable.

Este consejo considera que si la decisión de liquidación se tomó el 1 de enero de 2016, esto tiene un efecto en los últimos estados financieros preparados al cierre del año 2015, por la consideración de hechos posteriores que ocurren antes de la aprobación, dictamen, publicación, y aprobación por la asamblea o junta de los estados financieros.

Ahora bien, es importante anotar que cuando las entidades son conformadas con un fin específico, y las actividades que cumplen la entidad están asociadas con el propósito inicial para que el que fueron creadas, y están no se relacionan con un proceso de liquidación, entonces no podría considerarse que la entidad ha iniciado un proceso de liquidación.

Sobre este mismo tema, el CTCTP se pronunció recientemente en los conceptos 2017-0242 y 2017-0232. Otros conceptos emitidos por este organismo de normalización técnica son los siguientes: 2014-0721, 2014-0505, 2015-0253, 2015-0596. (…).

Empresas en liquidación

Concepto	Pregunta
2017-0076	*"La Firma de Auditoría (…), actualmente y desde hace 18 años funge como Contralor "Revisor Fiscal" del Banco (…) – En Liquidación (…)* *Fuimos informados por parte del FOGAFIN de la eventual necesidad que tendría El Banco (…) en Liquidación, de observar lo establecido en la Ley 1314 de 2009 y sus demás decretos reglamentarios especialmente a lo establecido por el Decreto 2101 de 2016; sin embargo de la lectura del art 3 numeral 2, establece claramente que…"Los procesos de liquidación que se hayan iniciado antes de la fecha de aplicación del marco normativo de información financiera para entidades que no cumplan la hipótesis de negocio en marcha, continuarán aplicando el marco normativo vigente en ese momento", por lo que en nuestro concepto este decreto no le aplicaría a la Liquidación del banco (…).* *(…) solicitamos atentamente nos informe lo siguiente:* *Si el Decreto 2101 del 22 de diciembre de 2016, (…), aplica a entidades financieras en liquidación.* *Si su respuesta anterior es afirmativa, se sirva informarnos la fecha desde la cual nace la obligación de emitir la información financiera señalada en el mencionado Decreto 2101 de 2016."*

Respuesta

(…) En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

El artículo 1 del Decreto 2101 de 2016 que adiciona a la Parte 1, del Libro 1 del Decreto 2420 de 2015, un título 5, así:

"1.1.5.1. Ámbito de Aplicación. La base contable del valor neto de liquidación deberá ser aplicada por todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la presentación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento. También se aplicará por quienes sin estar obligados a llevar contabilidad pretendan hacerla valer como medio de prueba y en cualquier proceso liquidatario iniciado por decisión de autoridad competente o por voluntad propia, como los señalados en la Sección D del marco técnico, anexo 5 al presente decreto."

Con base en el párrafo trascrito, las entidades financieras hacen parte del ámbito de aplicación de este decreto dado que no se observa ninguna excepción para el cumplimiento de esta norma.

El artículo 3° del Decreto 2101 de 2016 establece:

"Vigencia y derogatoria. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, observando lo siguiente:

1. El marco técnico normativo de información financiera para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha, que se incorpora como Anexo 5 al Decreto 2420 de 2015, se aplicará en los procesos de liquidación que se inicien a partir del 1° de enero del segundo año gravable siguiente al de la promulgación del presente Decreto y, además, en aquellas entidades en las que la administración (dirección) de la entidad haya concluido, al realizar su evaluación, que no cumplen con la hipótesis de negocio en marcha, y cambien su base contable de causación o devengo por la base contable de valor neto de liquidación.

2. Los procesos de liquidación que se hayan iniciado antes de la fecha de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha

previsto en el presente, continuarán aplicando el marco normativo vigente en ese momento. En los procesos de liquidación que se encontraban en trámite para los cuales no se hayan cumplido las formalidades legales, se deberá aplicar el nuevo marco normativo.

3. Salvo para los procesos de liquidación en curso, contemplados en el numeral 2°de este artículo, se deroga a partir del 1° de enero del segundo año gravable siguiente al de la promulgación del presente Decreto, el artículo 112 de la Sección VI del Capítulo 11 del Decreto 2649 de 1993."

Por lo anterior, la nueva normatividad para compañías que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha entrará en vigencia a partir del primero de enero del segundo año gravable siguiente a la promulgación del decreto, esto es el 01 de enero de 2018.

Para el caso de la consulta, si el proceso de liquidación del Banco (…) comenzó antes del 01 de enero de 2018, continuará aplicando el marco normativo vigente en el momento de dejar de cumplir la hipótesis de negocio en marcha (...)

Empresas en liquidación - reconocimiento

Concepto	Pregunta
2017-1099	*Una empresa entra en liquidación voluntaria el 29 de diciembre del año en curso de acuerdo con la cámara de comercio la empresa en esta fecha queda disuelta y entra en etapa de liquidación. El liquidador debe presentar el estado del balance del inventario del patrimonio a los 30 días, es decir el 29 de enero del año siguiente, valuado a valor neto realizable, La contabilidad de la empresa en liquidación se debe registrar al valor neto realizable, de acuerdo a la información suministrada por el liquidador, pero en muchas ocasiones el mes no alcance para realizar los inventarios y valorizar el patrimonio (…).* 1. *¿En qué fecha esta empresa debe realizar la conversión de la contabilidad, utilizando el método de valorización de activos fijos por su valor neto realizable?* 2. *Esta conversión no aplica en materia tributaria, hasta tanto no se hayan realizado las ventas de los activos.*

Respuesta

¿En qué fecha esta empresa debe realizar la conversión de la contabilidad, utilizando el método de valorización de activos fijos por su valor neto realizable?

En primer lugar, debemos anotar que a partir del 1 de enero de 2018 aplica en Colombia una nueva de información financiera para las entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha, que reemplaza las normas que estaban contenidas en el Decreto 2649 de 1993, y que aplicaban para las entidades en liquidación.

Por lo tanto, entendemos que al hacer una referencia al "*valor neto realizable*" como criterio de medición esta se entiende referida al anterior marco normativo, y no al contenido en el anexo quinto del Decreto 2420 de 2015, que se refiere a la NIF para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha.

Por lo tanto, si el 29 de diciembre de 2017 se cumplen los requisitos formales para iniciar la liquidación voluntaria de la entidad, será esta la fecha en que se deben ajustar los activos y pasivos al valor neto realizable, sin perjuicio de que las normas legales hayan dispuesto un término de 30 días para la presentación del inventario.

Ahora bien, dado que, al cierre del año 2017, la entidad no cumpliría la hipótesis de negocio en marcha, estaría inhabilitada para aplicar en este período alguno de los marcos técnicos normativos de las entidades de los Grupos 1, 2 o 3 (Ver anexo 1, 2 y 3 del Decreto 2420 de 2015), dado que ellos se aplican bajo el supuesto de que la entidad continuará operando en el futuro, esto es que se cumplen las condiciones para ser considerada una empresa en marcha.

Para mayor claridad sobre el tema le recomendamos revisar las referencias que sobre la hipótesis de negocio en marcha están contenidos en los marcos técnicos normativos.

El CTCP se ha pronunciado sobre liquidaciones en los conceptos 2015-253, 2015-596, 2017-232, 2017-242, 2017-281, (…)

Equivalentes al efectivo

Concepto	Pregunta
2017-0283	*"Es posible para una empresa que se dedica a actividades inmobiliarias y es una PYME perteneciente al grupo 2, clasificar las cuentas por cobrar a clientes a corto plazo (con vencimiento inferior a 90 días), como equivalentes al efectivo en la presentación del Estado de Situación Financiera, esto por sugerencia de nuestros asesores (…)* *Los asesores sostienen que las facturas que respaldan la cuenta por cobrar constituyen un instrumento financiero, y pueden ser tratadas como una inversión equivalente al efectivo, y que como cuentas por cobrar comerciales se deben clasificar las cuentas con vencimientos superiores a los noventa (90) días."*

Respuesta

(…) Según el Glosario la definición de equivalentes al efectivo identifica cuatro criterios:

1) son de corto plazo;
2) son inversiones de gran liquidez;
3) son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo; y
4) están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.

De lo anterior, se concluye que los equivalentes al efectivo pueden incluir ciertas inversiones en entidades financieras, certificados de depósito, instrumentos del mercado monetario, bonos corporativos a corto plazo e inversiones de gran liquidez, siempre y cuando sean de naturaleza similar al efectivo.

En el caso de las cuentas por cobrar con vencimientos menores a 90 días no se cumple el criterio de convertibilidad pues a pesar de que la entidad puede vender la cartera, la entidad que evalúa la compra de la cartera realiza el estudio del deudor más que del instrumento; es decir, el banco, si es ese el caso, evalúa al vendedor como si le fuera a otorgar crédito y decidir qué facturas adquirir además el criterio de corto plazo tiene cierto grado de incertidumbre ya que el deudor puede no cumplir las fechas pactadas. Aún si hiciera una venta de cartera sin recurso, el banco asume en el valor de compra el riesgo de impago.

La evaluación del riesgo de las inversiones sigue procedimientos diferentes, puesto que el emisor debe estar en un mercado público de valores, cosa que tampoco ocurre con las cuentas por cobrar. No debe confundirse entonces el concepto de instrumento financiero con el de equivalente de efectivo.

Adicionalmente, no puede equipararse la cartera comercial a inversiones, porque las inversiones, a diferencia de las cuentas por cobrar, son emitidas por terceros, mientras que las facturas son generadas por la propia entidad que informa. Debe recordarse que los equivalentes de efectivo son partidas tan similares al efectivo que pueden asimilarse a él. Este criterio no se cumple en el caso de las cuentas por cobrar, por más sana que sea la cartera.

Entidades que pertenecen al Grupo 1

Concepto	Pregunta
2017-0501	*"La compañía inició actividades en Julio de 2014, está ubicada en una Zona Franca, fue creada por un grupo de personas colombianas, en el mes de Julio del año 2016, los socios decidieron vender la compañía a una empresa que se encuentra en Australia, la cual cotiza en la bolsa de Australia.* *La única relación que se tiene con la empresa ubicada en Australia es que ellos son los dueños del 100% de las acciones de la compañía, no se realiza ningún tipo de venta o compra intracompañía y esta empresa australiana solicita los estados financieros de la compañía en Colombia para consolidar la información a presentar en la Bolsa de Australia. (…)* *Con base en lo anterior tenemos lo siguiente para el año 2.015 y 2016 respectivamente* *a) Emisores de valores: (…); R/ La compañía colombiana no lo es, ni en 2015 ni en 2016* *b) Entidades de interés público; R/ La compañía colombiana no lo es, ni en 2015 ni en 2016* *c) Entidades que no estén en los incisos anteriores y que cumplan con los siguientes parámetros:* *1. Planta de personal mayor a doscientos (200) trabajadores R/ En el año 2.015 finalizó con 7 empleados y en el 2016 finalizó con 19 empleados.* *2. Activos totales superiores a 30.000 smlmv, R/ Los activos al finalizar el 2.015 fueron de $1.347'330.483 o 2.090 smlmv. Los activos al finalizar el 2.016 fueron de $8.887'268.137 o 12.890 smlmv.* *3. Que cumplan con cualquiera de los siguientes requisitos:* *i) Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas; R/ De acuerdo con repuesta del abogado de la compañía, la compañía colombiana no es Subordinada o sucursal de sociedad extranjera.* *ii) Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas; R/ La compañía no es subordinada, ni matriz de una compañía nacional* *iii) Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas. R/ La compañía no es Matriz, ni Asociada ni tiene negocios conjuntos de una o más entidades extranjeras.* *iv) Realizar importaciones o exportaciones que representen más del cincuenta por ciento (50%) de las compras o de las ventas, respectivamente." R/ El 99.9% de las ventas de la compañía se exportan a Estados Unidos. El 100% de las compras de la compañía se realizan en el territorio nacional.* *(…) ¿deseo saber si la Compañía Colombiana, ubicada en Zona Franca pertenece al Grupo 1 o 2.".*

Respuesta

(…) El artículo 1.1.1.1. del Decreto 2420 de 2015 establece:

"Ámbito de aplicación. El presente título será aplicable a los preparadores, de información financiera que conforman el Grupo 1, así:

1. Emisores de valores: Entidades y negocios fiduciarios que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE) en los términos del artículo 1.1.1.1.1. del Decreto número 2555 de 2010.

2. Entidades y negocios de interés público.

3. Entidades que no estén en los numerales anteriores, que cuenten con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) y que, adicionalmente, cumplan con cualquiera de los siguientes parámetros: (…)"

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, se puede concluir que al no cumplir la entidad con ninguno de los rubros mencionaos anteriormente, la entidad a que hace referencia pertenece a Grupo 2

(...)

Errores en los estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0022	*"Aprovecho este canal para consultar si es correcto que después de presentar un balance inicial a determinada fecha de corte, en un registro contable se modifique (disminuya) su valor sin un criterio o fundamento válido para hacerlo. La empresa presenta entonces el balance inicial con cifras modificadas en el activo y a la misma fecha de corte. Considero que debe hacerse la modificación, pero un balance general a otra fecha de corte."*

Respuesta

(…) El artículo 10 de la Ley 43 de 1990, señala:

"De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance. (Subrayado fuera de texto) (…)"

El artículo 37 de la Ley 222 de 1995, indica:

"Estados financieros certificados. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros." (Subrayado fuera de texto)

(…) De acuerdo con las normas antes señaladas, la firma en los estados financieros por parte de un Contador Público hará presumir que estos se ajustan a los requisitos legales y estatutarios y que las cifras han sido tomadas fielmente de los libros de contabilidad y reflejan en forma fidedigna la situación financiera de la entidad (…).

Ahora bien, no deberán existir estados financieros a la misma fecha con saldos diferentes, tal como lo menciona el consultante.

En caso, de que el ajuste mencionado (…) corresponda a un error de periodos anterior, la entidad debe corregirlo y aplicar los efectos de presentación de estados financieros de forma retroactiva (…).

El Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos indica:

Cambios en políticas contables y corrección de errores, Tanto las NIIF completas como la NIIF para la PYMES establecen que un cambio en políticas contables, a menos que obedezca a modificaciones a las NIIF o a nuevos estándares y las disposiciones transitorias establezcan otra cosa, debe generar una aplicación retroactiva, afectando los estados financieros desde el periodo más antiguo presentado. Algo similar ocurre con la corrección de errores materiales, lo cual conduce a la reexpresión retroactiva de la información financiera (Ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para las PYMES).

Si se toma esta disposición como una instrucción contable, sería necesario recomponer los libros de contabilidad desde el inicio del periodo más antiguo presentado, que en el caso del Grupo 1 llevaría en la práctica a reexpresar 3 años y en el Grupo 2, 2 años, para el caso de cambios en políticas o la corrección de errores de varios años de antigüedad. Es claro que esto es absolutamente ineficiente e inaplicable. (…)

Por su parte, el ajuste correspondiente debe reconocerse en la contabilidad cuando se presente, afectando, si es del caso, las ganancias acumuladas"

Finalmente, si el error es inmaterial, no se requiere la reexpresión de los estados financieros del ejercicio correspondiente. Por consiguiente, el ajuste se podría realizar en el ejercicio contable en el que fue detectado (…)

Errores en estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0359	*"Una vez que se presentan los Estados Financieros de una vigencia firmados por el Contador y el Representante Legal de una empresa, ¿es viable que posterior a la presentación de estos, el Contador emita certificación haciendo ajustes a los mismos?"*

Respuesta

(…) La administración, como responsable de los estados financieros, al emitir junto con el Contador Público, la certificación sobre ellos está manifestando que los estados financieros están de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Por tal razón, el (los) responsable(s) de los estados financieros, implícita o explícitamente, realiza(n) afirmaciones en relación con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los distintos elementos de los estados financieros.

Un detalle de tales afirmaciones (transacciones y hechos ocurridos durante el período, saldos contables y revelaciones) puede encontrarlas en los párrafos A122 a A126 de la NIA 315, (…).

Ahora bien, entiende este Consejo que los estados financieros de propósito general emitidos por la entidad, debidamente aprobados por la administración, y certificados por el Representante Legal y el Contador Público, con posterioridad a su publicación y puesta en conocimiento de los distintos usuarios, el Contador tuvo conocimiento de un error material que podría afectar de manera significativa las decisiones que toman los usuarios con fundamento en dicha información.

Ante esta situación, los marcos técnicos normativos contienen los lineamientos para las correcciones de errores y cambios en políticas. Por lo anterior, le corresponderá al responsable de los estados financieros efectuar los ajustes pertinentes para cumplir con lo establecido en el marco normativo que sea aplicable.

Tratándose de un Contador Público, que en su calidad de Auditor Externo o Revisor Fiscal ha emitido un informe o dictamen sobre ellos, la NIA 560 eventos posteriores contiene directrices sobre la forma de proceder, cuando se identifica un error con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros.

En conclusión, si el Contador Público de la empresa, distinto de aquellos que asumen el rol de auditores externos o revisores fiscales, identifica que en los estados financieros aprobados y publicados existe un error que afecta de manera significativa las decisiones que podrían tomar los usuarios, dada su responsabilidad con la administración de la entidad y con los usuarios, este deberá informar a la administración sobre el error cometido, y las acciones necesarias para dar cumplimiento al marco técnico que sea aplicable.

En el evento en que la administración de la entidad no tome las acciones necesarias para corregir el error o volver a emitir los estados financieros, tendrá en cuenta lo establecido en el Código de Ética para los profesionales de la contabilidad de las empresas (Parte C Código de Ética para contadores públicos en Colombia, anexo 4° del Decreto 2420 de 2015).

Incluimos a continuación algunas referencias contenidas en el marco técnico normativo aplicable para el Grupo 2, en relación con los cambios en políticas y correcciones de errores:

1. Cambio en política contables: de acuerdo con la NIIF Pymes, Sección 10, párrafos 10.11 10.14, los cambios en políticas contables se aplican de manera **retroactiva**, excepto cuando sea impracticable, el cambio se origine en una nueva norma emitida o en la modificación de una norma ya existente.

2. Detección de errores: de acuerdo con la NIIF Pymes, Sección 10, párrafos 10.19 a 10.23, la entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento **reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error**; cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable que podría ser el periodo corriente.

Los errores incluyen efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

Errores contables en el reconocimiento inicial

Concepto	Pregunta
2017-0495	*"Para una empresa clasificada en el grupo 1 (…); en los Estados financieros de 2015 tenía registrada un saldo a favor de la declaración de renta de esa vigencia. En 2016 se solicitó la devolución del saldo a favor y la DIAN en su revisión no reconoció algunas retenciones que le practicaron a la empresa y desconoció costos y deducciones por lo cual el saldo a favor disminuyó, la corrección de la declaración se hizo en 2017.* *¿Cuál es el registro contable del mayor valor causado por impuesto a cargo y las retenciones no reconocidas, teniendo en cuenta que pertenecen a una vigencia anterior?, ¿se contabiliza con cargo a resultados de 2017 o contra el patrimonio disminuyendo las ganancias acumuladas?".*

Respuesta

(…), Párrafo 7 de la NIC 1:

"Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante"

Párrafo 42 de la NIC 8:

"*Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:*

(a) reexpresando la información comparativa presentada para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo"

Documento de Orientación Técnica 001 – *Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos*

"Cambios en políticas contables y corrección de errores. Tanto las NIIF completas como la NIIF para la PYMES establecen que un cambio en políticas contables, a menos que obedezca a modificaciones a las NIIF o a nuevos estándares y las disposiciones transitorias establezcan otra cosa, debe generar una aplicación retroactiva, afectando los estados financieros desde el periodo más antiguo presentado. Algo similar ocurre con la corrección de errores materiales, lo cual conduce a la reexpresión retroactiva de la información financiera (Ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para las PYMES).

Si se toma esta disposición como una instrucción contable, sería necesario recomponer los libros de contabilidad desde el inicio del periodo más antiguo presentado, que en el caso del Grupo 1 llevaría en la práctica a reexpresar 3 años y en el Grupo 2, 2 años, para el caso de cambios en políticas o la corrección de errores de varios años de antigüedad. (…). Por su parte, el ajuste correspondiente debe reconocerse en la contabilidad cuando se presente, afectando, si es del caso, las ganancias acumuladas"

(…) dado que fue un error en la medición inicial de las retenciones en la fuente a practicar, la entidad debe proceder a corregirlo con reexpresión retroactiva en caso de ser considerado material, ajustando el patrimonio.

En caso contrario, no se requiere la reexpresión de los estados financieros del ejercicio correspondiente, por lo cual, el ajuste se podría realizar en el ejercicio contable en el que fue detectado en una cuenta de resultados. (...)

Errores en ESFA

Concepto	Pregunta
2017-0882	*"Si por error se determinó que la empresa pertenece al grupo 2 y aplicó NIIF para PYMES hasta el 2016, pero en realidad debió estar en el grupo 1 y presentar información financiera con base a las NIIF plenas, ¿qué debe hacer la compañía para corregir este error si desde un principio debió aplicar NIIF plenas?".*

Respuesta

(…) Debe tenerse en cuenta que los primeros estados financieros de acuerdo con el marco técnico normativo para el Grupo 1 establecido en el artículo 1.1.1.3 del Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015, son con corte al 31 de diciembre de 2015. Llevar a cabo un cronograma diferente al establecido en el artículo 3 del mencionado Decreto es una violación directa de una norma legal.

Con base en lo anterior, si la entidad preparó su información de acuerdo con la normatividad del grupo 2, al margen de los efectos legales que se puedan generar, debe establecer los efectos retroactivos que surgen de reexpresar los estados financieros hasta la fecha de la última presentación (en este caso, 31 de diciembre de 2017).

Los ajustes de dicha reexpresión se contabilizan el 1° de enero de 2017 afectando las ganancias acumuladas. En otras palabras, los libros oficiales de años anteriores no pueden ser modificados, por lo cual, los efectos de la aplicación incorrecta del marco técnico normativo hasta el 31 de diciembre de 2016 deben ser incluidos el 1 de enero de 2017 en ganancias acumuladas y la contabilidad del año 2017 debe llevarse de manera correcta en los libros oficiales, es decir, en el marco técnico normativo del grupo 1, pero los estados financieros deben ser reexpresados con la información correcta desde el más antiguo presentado.

Como la NIC 1 establece que en el caso de la corrección de errores o cambios en las políticas contables se deben presentar 3 estados de situación financiera (párrafos 40A y 40B), al corte del 31 de diciembre de 2017, la entidad debe presentar reexpresados los estados financieros desde el 1° de enero de 2016 o 31 de diciembre de 2015, incluyendo a esa fecha el efecto acumulado desde la transición en ganancias acumuladas, hasta el último corte, mostrando en cada caso los efectos desde el 1° de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2017.

(...)

Errores en estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0885	*(…) ¿es posible efectuar reexpresión de los estados financieros considerando como error la incorrecta transcripción de la información financiera al momento de la elaboración de los estados financieros de presentación?, es decir la información incluida para algunos de los rubros de los estados financieros no correspondían a los saldos registrados en la contabilidad (sistema contable de la Compañía) al cierre del ejercicio, lo cual fue identificado durante el año siguiente al del error debido al cambio de Contador de la Compañía, importante anotar, que no se efectuaría ningún tipo de ajuste en la contabilidad debido a que sus saldos si eran los correctos*

Respuesta

(…) De acuerdo con lo establecido en los Artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, son estados financieros certificados aquellos firmados por el representante legal y por el Contador Público que los hubiere preparado, y son dictaminados los certificados que se acompañan de la opinión profesional del Revisor Fiscal.

La certificación es una declaración de que se han verificado previamente las afirmaciones contenidos en ellos conforme a un marco de información financiera (reglamento) y que ellas han sido fielmente tomadas de los libros.

Por lo tanto, las directrices para las correcciones de errores en los marcos de información financiera, no puede aplicarse para la corrección de errores de transcripción de las cifras de los libros al elaborar los estados financieros de propósito general, que entre otras cosas producen efectos legales frente a terceros y gozan de validez legal, cuando ellos han sido certificados y dictaminados.

En conclusión, no es posible efectuar el reexpresión de estados financieros que no han sido elaborados con fundamento en la información registrada en los libros de contabilidad.

Lo anterior no significa, que quienes certificaron y dictaminaron dichos estados financieros no tengan responsabilidad legal frente a terceros, por los prejuicios que se deriven de las decisiones tomadas con los informes financieros que no fueron elaborados con fundamento en la información registrada en los libros oficiales. (...)

ESAL - varios temas

Concepto	Pregunta
2017-0617	*(…) a) ¿Cómo una información financiera mejora la productividad, la competitividad y el desarrollo económico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas? ¿Será por ensalmo?* *b) ¿Cómo el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo mediante normas de intervención, garantizan la autenticidad e integridad documental?* *c) Ahora cómo puede efectuarse el registro de libros una vez diligenciados"* *Con finalidad al interés público, esto es, el mercado público de valores expedirá normas.* *En fin, toda esa descripción del objeto no involucra a las copropiedades regidas por la Ley 675 de 2001 ni a las entidades sin ánimo de lucro.* *Mezcla mandatos y temas diversos como la intervención de la economía, limitando la libertad de esta, mediante normas contables y de aseguramiento de la información, un enunciado que no resulta tan efectivo y practicable.* *(…)* *g) SANCIONES ANUNCIADAS POR NO APLICAR LAS NIIF, O NIF.* *Estas, anunciadas por Decreto Reglamentario y recalcadas por algunos profesionales para promover sus servicios de asesoría de implementación de las NIIF a las copropiedades y a entidades sin ánimo de lucro o por algunos funcionarios, por no presentar estados financieros de estas entidades bajo las normas NIIF, no son de aceptación legal tratándose de entidades sin ánimo de lucro las que incluyen a las copropiedades de propiedad horizontal porque no hay norma legal aplicable, en estos eventos, por lo explicado en los literales anteriores.* *h) PUNTO FINAL A LA DISCUSIÓN* *El punto final sobre este tema no ha llegado porque los argumentos del presente documento invitan a modificar parte del contenido de la orientación No. 15, a la cual le doy mi reconocimiento en los otros temas, excepto lo relacionado con la cartera, la contabilización del fondo de imprevistos y el estado de resultados.* *Las apreciaciones que emitan miembros del consejo técnico, respaldando las NIIF para las copropiedades y en entidades sin ánimo de lucro no tienen respaldo jurídico, por las sobradas razones antes expuestas.* *Pese al tiempo transcurrido entre la fecha del proyecto y la de su conversión en Ley y las disertaciones actuales es válida la siguiente frase: "El error por repetido, no deja de ser error"* *CONCLUSIONES/SUGERENCIAS-SUSCEPTIBILIDADES* *Los términos "empresa y empresas" están definidos por el Código de Comercio.* *a) Dado que los sujetos de la Ley 1314 de 2009 y sus actividades son mercantiles, ésta no cobija como sujetos activos ni como pasivos a las entidades reguladas por la Ley 675*

Concepto	Pregunta
	de 2001 ni a las demás entidades sin ánimo de lucro, en cuanto sus operaciones no sean mercantiles. *b) Es pertinente que el Consejo Técnico modifique, con sustento jurídico, su Orientación Técnica No. 15 del 20 de octubre de 2015 para que funcionarios de algunas entidades no exijan, bajo apremio sancionatorio, presentación de estados financieros cuya preparación genera costos que no aportan información de valor agregado a la economía nacional, ni internacional, ni efecto en sus decisiones (…).* *2- PROVISIÓN DE CARTERA* *La provisión o deterioro de cartera es el reconocimiento de una posible pérdida de valores por cuotas de administración y de sus intereses a favor de la copropiedad.* *En las copropiedades, si el administrador está efectuando los cobros mensuales no hay lugar a la prosperidad de la prescripción de la obligación de pagar, si han pasado cinco años de su exigibilidad.* *Por otra parte, si el copropietario o tenedor no paga, se tiene el respaldo con el inmueble como lo prevé in extensu el artículo 29 de la Ley 675 de 2001. El nuevo propietario también queda vinculado al valor impagado, como lo estipula el artículo antes mencionado.* *En términos generales, no hay riesgo de pérdida. Cuestión diferente es que estos valores sean evaluados para efectos de flujo de caja.* *3- SUGERENCIA PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL FONDO DE IMPREVISTOS.* *El valor de este corresponde a un recurso de tesorería que los copropietarios aportan a la administración junto con el de la cuota de administración.* *El valor acumulado o parte de ese fondo es para atender gastos de emergencia no previstos en el presupuesto y que por su monto y necesidad de la atención inmediata son la fuente de pago para tales propósitos.* *Por lo anterior, no es un gasto porque no he adquirido el compromiso de comparar un bien o un servicio. No es un pasivo porque tampoco he adquirido una obligación de pagar un bien o un servicio recibido o a recibir, según un acuerdo. Es un pasivo interno. Es parte del patrimonio de la copropiedad mientras no haya un contrato que comprometa los recursos de tesorería acá en comento.* *Por lo anterior, una contabilización de lógica contable, económica y jurídica es:* *Cuentas por cobrar $100.000* *Ingresos (-) 95.000* *Patrimonio: Fondo de imprevistos (-) 5.000* *4- ESTADO DE EXCEDENTES (O DÉFICIT) Y EJECUCIÓN PRESUPUESTAL* *El estado de resultados enseña cómo la administración de una empresa (entidad comercial) ha gestionado sus actividades operacionales y de control para generar más*

Concepto	Pregunta
	ingresos con los menores costos y gastos razonables para obtener una utilidad en un espacio de tiempo determinado. *Esto se mide a través del "estado de resultados". Habida cuenta que las copropiedades y muchas entidades sin ánimo de lucro administran un presupuesto de caja cuya aspiración es que los ingresos sean iguales que para estas entidades se promueva utilizar el término propuesto en este numeral, en vez de ESTADO DE RESULTADOS.* *En un mismo documento se puede revelar y comparar las variaciones, absolutas y relativas de lo presupuestado frente a lo ejecutado, para optimizar recursos relacionados con su elaboración, disertación y decisión. (Ver anexo).* *5- LA CONTABILIDAD EN HOJAS ELECTRÓNICAS "EXCEL"* *He visto un documento mediante el cual un profesional de la contaduría propone que la contabilidad de las copropiedades puede llevarse en Excel. Hay sentencia y doctrina de que esto no es procedente por cuanto no permite la aplicación de la partida doble y porque la información sería susceptible de manipulación la que no sería detectable, ni por documentos ni por fechas.* *El estado de resultados enseña cómo la administración de una empresa (entidad comercial) gestiona sus actividades para generar más ingresos con los menores costos y gastos razonables para obtener una utilidad.* *6- APLICACIÓN EXTENSIVA DEL ARTÍCULO 15 DE LA LEY 1314 DEL 13 DE JULIO DE 2009* *Es también mi sugerencia que en próxima orientación se promueva el uso del artículo anterior para resolver los vacíos legales en entidades no comerciales mediante las normas del estatuto mercantil aplicables a las sociedades comerciales. De éstas, el Artículo 431 del Código de Comercio para que las sesiones de las asambleas generales de copropietarios y sus respectivas actas se regulen por el artículo 431 del Estatuto Mercantil (…).*

Respuesta

¿Cómo una información financiera mejora la productividad, la competitividad y el desarrollo económico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas? ¿Será por ensalmo?

De forma similar a como se indicaba en el Art. 2° del Decreto 2649 de 1993, la Ley 1314 de 2009 estableció su ámbito de aplicación en los siguientes términos:

Decreto 2649 de 1993

Art. 2°. Ámbito de Aplicación. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad. Su aplicación es necesaria también para quienes, sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.

Ley 1314 de 2009

"Art. 2°. Ámbito de aplicación. La presente Ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

En desarrollo de esta Ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socioeconómicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que estos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado.

En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas, sean personas jurídicas o naturales, que cumplan los requisitos establecidos en los numerales del artículo 499 del Estatuto Tributario.

Parágrafo. Deberán sujetarse a esta Ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba. (Subrayado y negrita por fuera del texto original).

Adicionalmente para cumplir los objetivos de la Ley, las normas que han sido emitidas por las Autoridades de Regulación, obrando conjuntamente con el CTCP, se han clasificado en 3 niveles, conocidos como los Grupos 1, 2 o 3 (Ver anexos técnicos del Decreto 2420 de 2015 y otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen). Los tres Grupos de normas son estructuras de principios independientes, y ellos deben ser considerados al elaborar los Estados Financieros de Propósito General (EFPG).

Así, el marco de información financiera del Grupo 1 aplica para las entidades que cotizan sus títulos en bolsas de valores, las entidades financieras y algunas empresas grandes con operación internacional; las del Grupo 3 aplican para las Microempresas que cumplan ciertas condiciones y las entidades que cumplen los requisitos del Art. 499 del E.T., y el marco del Grupo 2, que aplica para las otras entidades no clasificadas en los Grupos 1 o 3.

Por lo anterior, es necesario considerar que los nuevos marcos de información financiera deben ser aplicados por las entidades que están obligadas a llevar contabilidad y elaborar estados financieros de propósito general, los cuales se dirigen a usuarios indeterminados que no tienen acceso a la información de la entidad. Esto es similar a lo que estaba establecido en al artículo 20 del Decreto 2649 de 1993.

En consecuencia, debe entenderse que los nuevos marcos de información financiera tienen como propósito mejorar la calidad de la información suministrada a terceros, pero al establecer tres niveles de normas independientes, se tuvo en cuenta los requerimientos de la Ley 1314 de 2009, y la mayor o menor complejidad de los negocios y sus usuarios.

Una mejora en los informes financieros permite a los usuarios tomar mejores decisiones y contribuye a evaluar la gestión de los administradores, ya sea que se trate de entidades con ánimo de lucro o sin ánimo de lucro.

Por estas razones y por otras incorporadas en la exposición de motivos de la Ley 1314, es que el CTCP entiende que la información financiera mejora la productividad, la competitividad y el desarrollo económico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas.

En el caso de entidades clasificadas en el Grupo 3, el marco de información financiera es una base de principios simplificada, que se fundamenta en mediciones al costo histórico y menores requerimientos de revelación, a tal punto que sólo se requiere la elaboración de un balance y estado de resultados, acompañado de las notas a los estados financieros; además sus requerimientos son mucho más sencillos que los anteriormente establecidos en el Decreto 2649 de 1993 y que aplicaba para todo tipo de entidades.

¿Cómo el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo mediante normas de intervención, garantizan la autenticidad e integridad documental?

Respecto a esta pregunta debemos mencionar que fue traslada mediante radicado CTCP2017000014, a la Dirección de Regulación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, lo anterior de conformidad con lo previsto en el artículo 21 de la Ley 1755 de 2015.

Ahora cómo puede efectuarse el registro de libros una vez diligenciados"

Una entidad deberá cumplir los requerimientos legales vigentes relacionados con sus libros de contabilidad. En cuanto a cómo debe efectuarse el registro de libros, es importante mencionar que el artículo 175 del Decreto Ley 19 de 2012 "*Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública*" eliminó el registro de los libros de contabilidad y las actas de las juntas directivas de las sociedades comerciales.

Aplicación del nuevo marco de información financiera en las Copropiedades

Para las copropiedades, la obligación de llevar contabilidad nace en el numeral 5° del artículo 51 de la Ley 675 de 2001, que expidió el régimen de propiedad horizontal.

Esta responsabilidad se refuerza cuando en los numerales 1° y 4° de este mismo artículo se solicita al administrador someter a aprobación de la asamblea de copropietarios el inventario y el balance general de las cuentas de ejercicios anteriores, y preparar y someter a consideración del Consejo de Administración el balance general de las cuentas del ejercicio anterior y los balances de prueba; lo que implica que la copropiedad debe llevar contabilidad.

"Art. 51, Ley 675 de 2001: Funciones del administrador. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes:

1. Convocar a la asamblea a reuniones ordinarias o extraordinarias y someter a su aprobación el inventario y balance general de las cuentas del ejercicio anterior, y un presupuesto detallado de gastos e ingresos correspondientes al nuevo ejercicio anual, incluyendo las primas de seguros. (…)

4. Preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales, el informe para la Asamblea General anual de propietarios, el presupuesto de ingresos y egresos para cada vigencia, el balance general de las cuentas del ejercicio anterior, los balances de prueba y su respectiva ejecución presupuestal.

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto. (…)"

Por otro lado, la Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, en su artículo 2° establece que aplica a personas naturales y jurídicas que de acuerdo a la normatividad vigente estén obligadas a llevar contabilidad.

Aplicación de los nuevos marcos de información financiera en entidades sin ánimo de lucro

Las Entidades sin ánimo de lucro, para las cuales disposiciones legales han establecido la obligación de llevar contabilidad, y que antes de la expedición de los nuevos marcos de información financiera aplicaban los principios contenidos en el Decreto 2649 de 1993, al cesar la aplicación de este marco de principios, deberán clasificarse en alguno de los Grupos y elaborar sus EFPG con fundamento en estos marcos normativos.

Aun cuando no se prohíbe que estas entidades apliquen el marco de principios del Grupo 1, lo más probable es que la mayoría de las entidades sin ánimo de lucro deban ser clasificados en los Grupos 2 o 3, un marco de principios distinto del que se aplica en el ámbito internacional para las entidades cotizadas en las bolsas de valores del mundo.

Algunas disposiciones legales que se refieren a la obligación de llevar contabilidad por las entidades sin ánimo de lucro son las siguientes:

Ley 50 de 1984

"Art. 17. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro deberán inscribirse ante la Dirección General de Impuestos Nacionales dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional. Vencido dicho término sin que la inscripción se hubiere efectuado se considerará contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, desde el vencimiento del plazo para inscribirse hasta el día en que se realice la respectiva inscripción. El Gobierno Nacional, en los reglamentos, determinará la información tributaria que deben suministrar las personas jurídicas sin ánimo de lucro. A partir de la expedición de la presente Ley todas las entidades sin ánimo de lucro están obligadas a llevar libros de contabilidad, en la forma que indique el Gobierno Nacional."

Decreto 1529 de 1990

"Art. 16. Registro de libros. Ejecutoriada la resolución que reconozca la personería jurídica de la entidad, su representante legal presentará en la dependencia respectiva de la Gobernación, los libros de asociados, de actas de la asamblea general y de actas de la Junta Directiva, para su correspondiente registro. En el caso de las fundaciones o instituciones de utilidad común se exigirá, además, el registro de los libros de contabilidad".

Ley 190 de 1995

"Art. 45. De conformidad con la reglamentación que al efecto expide el Gobierno Nacional, todas las personas jurídicas y las personas naturales que cumplan los requisitos señalados en el reglamento, deberán llevar contabilidad, de acuerdo con los principios generalmente aceptados. Habrá obligación de consolidar los estados financieros por parte de los entes bajo control (…)".

Estatuto Tributario

Art. 364- Las entidades sin ánimo de lucro están obligadas a llevar libros de contabilidad registrados. Las entidades sin ánimo de lucro, deberán llevar libros de contabilidad, en la forma que indique el gobierno nacional."

Provisión de la Cartera de las Copropiedades

En los tres Grupos de normas de información financiera vigentes en Colombia, existen disposiciones que obligan a que una entidad al cierre de cada período evalúe la recuperabilidad de sus activos

En el caso de los activos financieros (por ejemplo, la cartera de una copropiedad) al final de cada período, una entidad deberá evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos, la cuales incluyen dificultades financieras del obligado, incumplimientos en los pagos, entre otros. Si existe evidencia del deterioro, el monto del mismo afectará el resultado del período. Si de manera posterior, la evidencia muestra que existe posibilidad de recuperar la cartera, el monto del deterioro se reversará hasta el valor inicialmente provisionado.

En el caso de la cartera vencida de una copropiedad, aun cuando legalmente pueden ser exigibles el 100% de las cuotas vencidas y sus intereses, existen situaciones que podrían indicar al cierre del período que el valor adeudado a la fecha no es recuperable, por esta razón con fundamento en información objetiva deberán estimarse las contingencias de pérdida de la cartera. De no hacerlo, se estaría sobrestimando el patrimonio de la copropiedad, e informando sobre valores de activos que no serán recuperados.

La orientación No. 15, emitida por este consejo, incluye un resumen de las normas sobre reconocimiento, medición y reversión de las pérdidas por deterioro, que deberán ser consideradas por una entidad, al evaluar la recuperabilidad de sus activos financieros, dependiendo de si ella es clasificada en el Grupo 1, 2 o 3., respectivamente.

Contabilización del Fondo de Imprevistos

La Orientación No. 15 contiene los lineamientos del CTCP en relación con la contabilización del fondo de imprevistos. En el Concepto 2016-318, (…).

Estado de Excedentes (o Déficit) y Ejecución Presupuestal

El consultante plantea que las copropiedades y muchas entidades sin ánimo de lucro debieran utilizar el término Estado de Excedentes (o Déficit) y Ejecución Presupuestal, en vez de Estado de Resultados como se plantea en la Orientación No. 15 del CTCP.

El CTCP considera que el nombre que se dé al estado financiero que contiene los ingresos y gastos, no cambia su contenido, y de hecho en la Orientación No. 14, sobre Entidades sin Ánimo de Lucro, se hace referencia a un estado de actividades.

Orientación No.14

"Estado de Actividades: Este estado, también llamado en jurisdicciones distintas a los Estado Unidos Estado de Operaciones (como en el caso canadiense) o estado de ingresos y gastos en otros países, es el equivalente al Estado del Resultado Integral incluido en las NIIF, el cual permite medir el desempeño financiero de la entidad. Sin embargo, dada la característica no lucrativa de las ESAL, es una práctica común no terminar el estado con el resultado o excedente del ejercicio, sino con el cambio en el activo neto ocurrido en el año.

Lo anterior implica que, en el cuerpo del estado, se pretenden mostrar las interrelaciones entre los distintos tipos de transacciones y la forma como la ESAL ha utilizado los recursos obtenidos durante el

periodo para cumplir las actividades propias de su objeto, o las instrucciones recibidas de sus aportantes y donantes.

La Contabilidad en Hojas Electrónicas "Excel"

El consultante alude que un profesional de la contaduría propone que la contabilidad de las copropiedades puede llevarse en Excel, pero que hay sentencias y doctrinas que dicen que esto no es procedente.

El CTCP se ha pronunciado sobre este tema en las consultas 2015-529 y 2015-828, (…), en las cuales ha especificado que las entidades obligadas a llevar contabilidad no requieren llevarla en un software contable específico, se puede utilizar cualquier sistema de información que cumpla lo transcrito en el artículo 48 y 50 del Código de Comercio.

Aplicación extensiva del artículo 15 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009

El consultante sugiere que en una próxima modificación a la Orientación No. 15 del CTCP, la referencia a normatividad contable para las propiedades horizontales se haga teniendo en cuenta el artículo 15 de la Ley 1314 de 2009, que establece que para personas jurídicas no comerciantes, para las cuales no se contempla un régimen contable, de manera supletiva se usen las disposiciones para las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y en las demás normas que modifican y adicionan a este.

"Art. 15 Aplicación Extensiva. Cuando al aplicar el régimen legal propio de una persona jurídica no comerciante se advierta que él no contempla normas en materia de contabilidad, estados financieros, control interno, administradores, rendición de cuentas, informes a los máximos órganos sociales, revisoría fiscal, auditoría, o cuando como consecuencia de una normatividad incompleta se adviertan vacíos legales en dicho régimen, se aplicarán en forma supletiva las disposiciones para las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y en las demás normas que modifican y adicionan a este".

En opinión de este Consejo, esta disposición no sería aplicable, teniendo en cuenta que existen disposiciones legales que establecen la obligación de llevar contabilidad por parte de las entidades sin ánimo de lucro (…).

ESAL - estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0619	*"de manera atenta solicito me informe si las notas a los estados financieros de una entidad sin ánimo de lucro deben estar suscritas por el representante legal y el contador de la misma, así como por el Revisor Fiscal, en caso de que cuenten con dicha figura."*

Respuesta

(…) Los artículos 36, 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, establecen:

"Artículo 36. Notas a los estados financieros y normas de preparación. Los estados financieros estarán acompañados de sus notas, con las cuales conforman un todo indivisible. Los estados financieros y sus notas se prepararán y presentarán conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Artículo 37. Estados financieros certificados. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Artículo 38. Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o Contador Público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia."

Así mismo, el párrafo 3.17 contenido en el anexo Nº 2 del Decreto 2420 de 2015, establece:

"3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye todo lo siguiente:

(a) un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa;

(b) una u otra de las siguientes informaciones:

(i) Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral.

(ii) Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. (…).

(c) Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa;

(d) Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa; y

(e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa."

Así las cosas, acerca de su pregunta, en nuestra opinión, las notas a los estados financieros son responsabilidad de la administración de la Sociedad, entendiéndose el término "*Administración*" como el representante legal y el Contador Público de la organización.

Las notas a los estados financieros hacen parte integral de los estados financieros, pero no requieren de la firma de quienes participan en su elaboración.

Dicha firma deberá ir plasmada en los Estados Financieros, bien sea bajo la modalidad de estados financieros certificados o estados financieros dictaminados, para aquellas entidades sin ánimo de lucro que estén obligadas a tener la figura de Revisor Fiscal. (...)

ESAL - obligados a llevar contabilidad

Concepto	Pregunta
2017-0286	*"Somos una entidad sin ánimo de lucro extranjera, quisiéramos saber si al registrar ante Cámara de Comercio como ONG extranjera y con apoderado en Colombia, estamos obligados a llevar contabilidad en Colombia teniendo en cuenta que todos los dineros se manejarán desde el exterior.".*

Respuesta

(…) El artículo 2° de la Ley 1314 de 2009 establece:

"Ámbito de aplicación. La presente Ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento."

Adicionalmente:

"Parágrafo. Deberán sujetarse a esta Ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba."

En la práctica, las ESAL están obligadas a llevar contabilidad y, en algunos casos, a tener Revisor Fiscal.

Con la entrada en vigencia de los nuevos marcos técnicos normativos, contenidos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, deben evaluar la pertenencia a alguno de los tres (3) grupos establecidos en los decretos respectivos y, por consiguiente, llevar la contabilidad, bien sea de acuerdo con la NIF para microempresas, la NIIF para las PYMES o las NIIF completas, según corresponda.

Le recomendamos revisar la Orientación Técnica No. 14, emitida por el CTCP en octubre 20 de 2015, en la que se hacen precisiones sobre la base de principios que debe ser aplicada por las Entidades Sin Ánimo de Lucro. (…).

Escisiones en PYMES

Concepto	Pregunta
2017-417	*(…) Suponga que la entidad "A" ejercía control sobre la entidad "B", y se realiza un proceso de escisión de una de las líneas de negocio de la entidad "A", hacía la entidad "B", conllevando a un trasladando componentes de cartera, efectivo, inversiones y propiedades, planta y equipo. Como producto de la escisión, la entidad "A" incrementa su participación en la entidad "B", otorgándole títulos de participación. En este contexto surgen las siguientes inquietudes:* • *¿Cuál debe ser el tratamiento de una escisión entre dos entidades donde existía control previo?* • *¿Puede tratarse este hecho económico como una combinación de negocios?* • *¿A qué valor deben registrarse los bienes escindidos desde la entidad "A" hacía la entidad "B"?* • *¿Cuál debe ser el reconocimiento contable de la transacción económica generada en la entidad "A" y en la entidad "B"?*

Respuesta

(…) ***¿Cuál debe ser el tratamiento de una escisión entre dos entidades donde existía control previo?***

Para la contabilización de la transacción mediante la cual se transfieren cuentas por cobrar, efectivo y propiedades, planta y equipo, la entidad aplicará las normas del marco de información financiera aplicable que resulte pertinente, en el caso de su consulta el anexo técnico del Grupo 2.

Si la entidad recibe a cambio títulos de participación de la entidad a la cual entrega los activos, se tendrá en cuenta lo establecido para la contabilización de inversiones en instrumentos de patrimonio, para la elaboración de estados financieros consolidados y para las revelaciones de partes relacionadas y participaciones en otras entidades.

En el caso en que se genere una diferencia entre el valor en libros y el valor por el cual se transfieren los activos, la entidad reconocerá como ingresos o gastos, siempre que se cumplan los requerimientos de baja en cuenta. Si se trata de una transacción entre compañías controladas, ellas serán eliminadas al elaborar los estados financieros consolidados, o reveladas según los requerimientos establecidos en el marco de información financiera.

¿Puede tratarse este hecho económico como una combinación de negocios?

Los responsables de los estados financieros deberán evaluar si la transacción cumple las condiciones para ser considera una combinación de negocios, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, en el caso de su consulta el anexo técnico del Grupo 2.

Un negocio se define como un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la NIIF 3, o la sección 19 de la NIIF para las Pymes, que forma parte del marco de información financiera para los Grupos 1 o 2, respectivamente, no aplican a las combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común.

Sobre este tema el CTCP se refirió en las consultas 2016-593 y 2017-375, (…).

¿A qué valor deben registrarse los bienes escindidos desde la entidad "A" hacía la entidad "B"?

Los bienes deben ser contabilizados por el valor pactado en el contrato de escisión mediante el cual se transfieren los activos, teniendo cuidado de efectuar los ajustes pertinentes cuando se elaboren los estados financieros consolidados del Grupo. La norma de propiedades, planta y equipo contiene directrices para la contabilización de las permutas.

Las utilidades o pérdidas generadas en la edición deberán ser eliminadas al elaborar los estados financieros consolidados, y reveladas en los estados financieros separados de las entidades.

¿Cuál debe ser el reconocimiento contable de la transacción económica generada en la entidad "A" y en la entidad "B"?

Según su consulta se trata de una transacción mediante la cual la entidad "A" entrega cuentas por cobrar, efectivo y propiedades, planta y equipo, que entendemos cumple las condiciones para ser registrada como un negocio, y recibe a cambio títulos de participación de la otra entidad.

De acuerdo con esto, la entidad deberá aplicar lo establecido en el marco de información financiera para la contabilización de los instrumentos de patrimonio, que para el caso de una entidad del Grupo 2, serían los requerimientos establecidos en las secciones 9, 11, 14 y 15 del anexo técnico. (…)

ESFA - reconocimiento del ajuste en una cooperativa

Concepto	Pregunta
2017-0043	*"Con la entrada en vigencia de las NIIF para el grupo 2 al cual pertenece la COOPERATIVA (…), 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 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 (…) 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 2014-0487 de febrero 12 de 2015. (…)* *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 si con un efecto en los excedentes del periodo.*

Concepto	Pregunta
	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 acuerdos 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 les 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.*

Respuesta

(…) 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 2017-0025, (…)

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 trascritos, 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 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:

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).

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.

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.

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.

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. (...)

ESFA - tratamiento contable de la pérdida en el primer año de aplicación de NIIF

Concepto	Pregunta
2017-279	*¿Este resultado de pérdida acumulada o de ejercicio anterior bajo NIIF a diciembre de 2015, cómo se debe tratar para el año 2016, es decir, puede ser absorbido por el saldo de la cuenta Efecto por adopción de las NIIF por primera vez o debe ser cubierto con la reserva de protección de aportes?*

Respuesta

(…) En primer lugar entendemos que la diferencia en el excedente generado durante el período de transición a los nuevos marcos normativos (año 2015) se originó por los gastos por depreciación cargados al estado de resultados por efecto de haber activado el importe revaluado de componentes de propiedades, planta y equipo. Si este es el caso, la entidad podrá compensar el menor valor generado en los excedentes del año 2016, reclasificando directamente a las ganancias retenidas una parte del saldo generado por la revaluación de estos activos, el cual debió haber sido registrado en los libros oficiales al inicio del período de aplicación del nuevo marco normativo, esto es el 1 de enero de 2016.

Lo anterior es consistente con lo indicado en el concepto 2017-0025, en donde se estableció:

"Cuando por efecto de la aplicación de los nuevos marcos normativos el excedente durante el período de transición sea inferior al excedente obtenido en los últimos estados financieros elaborados con la base contable anterior, la pérdida que se origina al distribuir el importe de los últimos estados financieros podrá ser absorbida por el saldo la cuenta "Efecto por adopción de las NIF por primera vez", siempre que este saldo sea positivo, y que no se haya originado por partidas para las que otras disposiciones legales vigentes, impidan su utilización para la absorción de estas pérdidas. Si el saldo de la cuenta "efecto por adopción" es negativo, la entidad estaría imposibilitada para efectuar este ajuste, y los excedentes futuros de la entidad deberían ser utilizados para absorber las pérdidas originadas por la distribución del mayor excedente presentado en los últimos estados financieros y la pérdida por el efecto de conversión."

Adicionalmente le informamos que el CTCP ha resuelto las consultas 2014: 341, 577; 2015: 369, 793; 2016: 093 y 625; 2017: 025 que se refieren al tema de las diferencias en las utilidades del ejercicio (…). En la consulta 2014-577 del 22 de diciembre de 2014, se establecen lineamientos dados por el CTCP para el ajuste de los libros oficiales en la fecha inicial de aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos.

En relación con su pregunta sobre si este saldo puede ser cubierto con la reserva para protección de aportes, este Consejo carece de competencia para pronunciarse sobre este tema, por lo que daremos traslado de su consulta a la Superintendencia de Economía Solidaria (…).

ESFA de una PYMES no realizado en 2015

Concepto	Pregunta
2017-0254	*"(…) Para nadie es un secreto que la mayoría de las empresas pertenecientes al grupo 2 de NIIF no han implementado estándares de normas, y lo van a realizar realmente en este año 2017, ¿con cuál año se iniciaría el Balance de Apertura? ¿Qué consecuencias trae iniciarlo hasta ahora con el saldo de 31 de diciembre de 2016?"*

Respuesta

(…) El cronograma de aplicación del marco técnico del Grupo 2 exigía la elaboración de un estado de situación financiera de apertura el 1 de enero de 2015, y la presentación de los primeros estados financieros según el nuevo marco normativo el 31 de diciembre de 2016.

Esto implica, que los últimos estados financieros preparados sobre el marco técnico anterior, esto es el Decreto 2649 de 1993, fueron los presentados el 31 de diciembre de 2015.

Si una entidad no tuvo en cuenta los nuevos requerimientos para la elaboración de sus estados financieros, esto significaría que sus libros oficiales se encuentran atrasados desde el 1 de enero de 2016, fecha en la cual debió efectuarse el ajuste en los libros de la entidad (Ver concepto 2014-577), base sobre la cual debieron ser efectuados los registros contables durante el año 2016.

Por lo anterior, los estados financieros preparados bajo el marco normativo anterior, al cierre de diciembre de 2016, para una entidad del Grupo 2, no cumplen los requisitos exigidos por las normas legales, y en consecuencia no tendrían los efectos legales que de ellos se derivan. (…).

ESFA - estado de Situación Financiera de Apertura

Concepto	Pregunta
2017-0614	*Tengo una duda, resulta que hay una empresa del grupo 2 que, teniendo la obligación de aplicar normas internacionales de Información Financiera, no lo ha hecho, pero ya presentó sus balances a 31 de diciembre de 2016, bajo las normas NIIF, ellos no realizaron el balance de apertura.* *1. ¿Es oportuno que hagan el balance de apertura?* *2. ¿Si en su balance hay algo por ajustar y se ajusta afectando el patrimonio, está bien hecho? Quiere decir que en el caso de que no se haga balance de apertura, igualmente se debería los ajustes hacia las normas internacionales, afectando el patrimonio.* *3. ¿Qué implicaciones tiene el no hacer el balance de apertura?*

Respuesta

En cuanto a la oportunidad en la preparación del ESFA

El cronograma de aplicación del marco técnico normativo (MTN) del Grupo 2 Artículo 1.1.2.3., del Decreto 2420/2015 exigía la elaboración de un estado de situación financiera de apertura con corte al 1° de enero de 2015. El citado artículo reza:

"Artículo 1.1.2.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2.

Estado situación financiera de apertura. Es el estado en el que por primera vez se medirán de acuerdo con el nuevo marco normativo los activos, pasivos y patrimonio de las entidades que apliquen este título. Su fecha de corte es la fecha de transición. El estado de situación financiera de apertura no será puesto en conocimiento del público ni tendrá efectos legales en dicho momento".

En el ESFA se determinan las cifras con las cuales se da inicio al proceso de transición hacia el nuevo MTN, para este caso, la NIIF para las PYMES. No elaborarlo implica no tener información para determinar los ajustes iniciales por la aplicación del nuevo modelo, además de no poder aplicar las exenciones y excepciones obligatorias que dispone la Sección 35 del estándar.

Por consiguiente, la elaboración del ESFA NO es opcional, así la entidad haya incumplido las fechas establecidas para el proceso de conversión.

Ajustes no efectuados en el proceso de conversión al nuevo MTN.

Si no se prepara el ESFA, no hay forma de determinar cuál sería el valor ni el destino de los ajustes posteriores. Por ejemplo, si una entidad debió dar de baja un activo amortizable en la transición, el efecto en esa fecha debió afectar las ganancias acumuladas.

Pero si no preparó el ESFA y más tarde quiere presentar esa partida por su valor correcto, no podría decir que el saldo restante lo dé de baja contra ganancias acumuladas, por cuanto el activo ya ha tenido nuevas amortizaciones al no haberse cambiado el MTN, por lo cual el saldo no corresponde al que debió tener al momento de preparar el ESFA.

Eso nos lleva al mismo punto de partida: sin establecer el saldo y los ajustes en el ESFA, no se puede determinar el efecto contable posterior.

Implicaciones de obviar la preparación del ESFA

El incumplimiento de las disposiciones legales impide que una entidad asegure que lleva su contabilidad de acuerdo con el MTN aplicable. También afectará el cumplimiento de los requerimientos de certificación y dictamen

requeridos en las normas legales, además de producir otras consecuencias legales que se derivan de la no elaboración de los estados financieros de acuerdo con los principios contables aceptados en Colombia.

Por ejemplo, los estados financieros de una entidad del Grupo 2 al 31 de diciembre de 2016, a menos que pertenezca a un sector con concesión de prórroga, deben presentare incluyendo la revelación de la conciliación patrimonial al 1° de enero de 2015 y al 31 de diciembre del mismo año, así como del resultado del ejercicio por el año 2015.

Este requerimiento no se puede cumplir sin preparar el ESFA. Por consiguiente, además de los efectos mencionados, la no preparación del ESFA puede conllevar las sanciones pertinentes por no llevar la contabilidad en debida forma. (...)

ESFA - pasivos financieros con tasa variable

Concepto	Pregunta
2017-0084	*"En el 2014 una entidad celebró un contrato de arrendamiento financiero de un vehículo a seis años, con una tasa de interés variable de acuerdo al DTF + 8 puntos.* *¿Cuál sería la tasa de interés implícita si es variable, podría reconocer la obligación al costo según el extracto del Leasing, podría aplicar el párrafo 20.9 de la sección 20 para pymes sin tener una tasa fija ni una cuota fija ya que se requiere por lo menos la cuota fija para aplicar la tabla de los ejemplos de este párrafo?"*

Respuesta

(…) Aun cuando no se suministra información sobre el plan de amortización de la deuda, el valor razonable del activo, y el período de cambio de la tasa, para determinar la tasa implícita los intereses del préstamo se establecerán multiplicando el valor del importe principal de la deuda por la tasa variable existente, en la fecha inicial del préstamo, y comparando los pagos mínimos del arrendamiento, con el valor razonable del bien y cualquier costo directo inicial del arrendador (Ver definición de la tasa de interés implícita y pagos mínimos de arrendamientos en el glosario de la NIIF para las Pymes, o en el párrafo 4 de la NIC 17).

En relación con tema expuesto en su pregunta, los párrafos 11.15 a 11.20 de la NIIF para Pymes, establecen los lineamientos para la aplicación del costo amortizado y el método de interés efectivo. Los párrafos 11.19 a 11.20 se refieren al uso de una tasa variable en los siguientes términos.

"11.19 Para activos y pasivos financieros a tasa de interés variable, la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar cambios en las tasas de interés de mercado altera la tasa de interés efectiva. Si se reconoce inicialmente un activo o un pasivo financiero a tasa de interés variable por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la reestimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.

11.20 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros, ajustará el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o grupos de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados ya revisados. La entidad volverá a calcular el importe en libros computando el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, utilizando la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero. La entidad reconocerá el ajuste como ingreso o gasto en el resultado del periodo en la fecha de la revisión."

Adicionalmente, una entidad clasificada en el Grupo 2 tendrá en cuenta lo establecido en los párrafos 20.9 a 20.10 de la NIIF para las Pymes, al reconocer inicialmente en los estados financieros de los arrendatarios un arrendamiento financiero:

Reconocimiento inicial

"20.9 Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y pasivos en su estado de situación financiera ***por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor****, determinados al inicio del arrendamiento. Cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y acuerdo del arrendamiento) se añadirá al importe reconocido como activo.*

20.10 El valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe calcularse utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Si no se puede determinar, se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario." *(Subrayado y negrilla por fuera del texto).*

Estado de flujo de efectivo cifras comparativas

Concepto	Pregunta
2017-0390	*Amablemente quisiera su consideración acerca de si es comparable en el estado de flujos de efectivo al cierre del año 2015 (grupo 2), tomar las variaciones con balance de apertura, siendo estos dos periodos diferentes, es decir, ESFA o balance de apertura a 1 de enero de 2015 y cierre a 31 de diciembre de 2015*

Respuesta

(…) De acuerdo con lo establecido en el cronograma de aplicación para las entidades del Grupo 2, en los primeros estados financieros preparados según el nuevo marco técnico, al cierre de operaciones de diciembre 31 de 2016, un juego completo de estados financieros deberá contener por lo menos 3 balances y dos de los otros estados.

En consecuencia, si el período de presentación es anual, el estado de flujos de efectivo debe prepararse para los períodos comprendidos entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015, y entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016.

Para tal fin, se utilizarán los balances iniciales y finales, y el estado de resultados para cada uno de los períodos.

No es adecuado que la información comparada incluida en los primeros estados financieros sea la misma incluida en los últimos estados financieros preparados según el marco técnico anterior.

Al respecto, el párrafo 35.6 del marco técnico de entidades clasificadas en el Grupo 2, indica lo siguiente:

"35.6 El párrafo 3.14 requiere que una entidad revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES de una entidad es el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta Norma, en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma". (...)

Estados Financieros – certificación por el outsourcing contable

Concepto	Pregunta
2017-0967	*"¿Cuándo el contador es una persona jurídica debidamente registrada ante la Junta Central de Contadores, ¿quién debe firmar los estados financieros? ¿Y quién tiene la responsabilidad de certificarlos?".*

Respuesta

(…) La entidad jurídica que suscriba un contrato de prestación de servicios de actividades relacionadas con la ciencia contable, como llevar una contabilidad, debe designar contadores públicos miembros de la entidad jurídica que contrata para que certifiquen la información financiera.

Para dar respuesta a la segunda inquietud del consultante, se debe observar el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 que dice:

"El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros."

Con base en lo anterior, los estados financieros se entenderán certificados cuando estén firmados por el contador miembro de la entidad jurídica con quien se suscribió el contrato para prestar los servicios de outsourcing contable y el representante legal.

Estados financieros - formalidades

Concepto	Pregunta
2017-0364	"*1. El artículo 38 de la Ley 222 de 1995, establece respecto a los Estados Financieros Dictaminados que "Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar". Debe entenderse entonces que si en el cuerpo de los Estados Financieros o en sus Revelaciones no se señala la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar, ¿dichos Estados Financieros estarían viciados? ¿se puede considerar que este es un error de forma y la no inclusión de dicha expresión no inválida o vicia los Estados Financieros? Para que no resulten viciados o inválidos ¿basta con verificar la consistencia y coherencia entre el Dictamen y los Estados Financieros cuando no incorporan dicha expresión?* *2. ¿Debe en todos los casos el cuerpo de los Estados Financieros contener el NIT de la entidad? Si no presentan el NIT en el cuerpo de los Estados Financieros, pero si en las revelaciones, ¿se consideran viciados o inválidos jurídicamente?* *3. ¿Para efectos de la conversión de los Estados Financieros a una moneda extranjera se debe utilizar la TRM publicada por la Superintendencia Financiera de Colombia y el Banco de la República, o es posible utilizar una tasa publicada por Bancos Centrales de otros países o por portales de internet o publicaciones altamente reconocidas?"*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para PYMES.

El artículo 38 de la Ley 222 de 1995, establece:

"ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente".

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas 1 y 2, en nuestra opinión, los elementos mencionados por el peticionario ("*Ver opinión adjunta*" y el NIT de la Sociedad), se constituyen como temas de forma y no podrían determinar en primera instancia la invalidez de los estados financieros. Sin embargo, lo anterior no justifica su ausencia ni omisión para el entendimiento, análisis e interpretación de los estados financieros de una sociedad, tanto para la información que debe estar plasmada en los Estados financieros, la cual es responsabilidad de la Administración de la entidad que genera dichos estados como de la correlación que debe existir entre dicha información y la opinión emitida por el Revisor Fiscal.

En relación con su pregunta 3 sobre conversión de estados financieros, los párrafos 30.9 a 30.11, establece las tasas que la Entidad debe utilizar para la conversión de estados financieros de la sección "Conversión de la Moneda Extranjera":

"Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

30.9 Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad:

a. convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre;

b. convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y

c. convertirá las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.

30.10 Una entidad reconocerá, en los resultados del periodo en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al 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 periodo o en periodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.

30.11 Cuando otra sección de esta Norma requiera que se reconozca una ganancia o pérdida procedente de una partida no monetaria en otro resultado integral, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida no monetaria se reconozca en resultados, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en los resultados del periodo."

De acuerdo con lo anterior, en nuestra opinión, al momento de utilizar una tasa de cambio para efectos de conversión de estados financieros o para el registro de transacciones en moneda extranjera, se debe utilizar la tasa indicada en cada tipo de transacción, para el caso concreto de la tasa de cierre será la tasa publicada por el Banco de la Republica, por ser el organismo encargado respecto de la emisión, manejo y control de los movimientos monetarios en Colombia.

Estados financieros - revelaciones

Concepto	Pregunta
2017-0365	*"¿Las revelaciones señaladas en los marcos normativos para cada uno de los elementos de los Estados Financieros deben considerarse como revelaciones mínimas exigibles, o cada entidad tiene la potestad de elegir las revelaciones a presentar de acuerdo a lo que considera debe conocer el usuario de los Estados Financieros?"*

Respuesta

(…) El párrafo 8.2 de la NIIF para las PYMES indica:

"Las notas:

(a) presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las ***políticas contables*** *específicas utilizadas, de acuerdo con los párrafos 8.5 a 8.7;*

(b) revelarán la información requerida por esta Norma que no se presente en otro lugar de los estados financieros; y

(c) proporcionarán información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos." (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, las revelaciones que se indican a lo largo de la norma son las mínimas que deberán presentarse acompañando a los Estados Financieros.

Vale la pena precisar que se presentarán, sólo las que correspondan a las Secciones que le aplican a la Entidad, según el tipo de negocio y actividades que ejecuta.

Por ejemplo, si el ente no posee activos intangibles, no se requiere revelar información sobre el citado rubro.

Estados financieros bajo NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0613	*"(…), cuando consolido mi balance bajo NIIF con las cuentas de orden o con participaciones en otras empresas, al comparar este balance consolidado versus mi declaración de renta me estaría generando un impuesto diferido a favor y en contra; al netear el impuesto diferido activo y pasivo el efecto es cero en el patrimonio.* *¿Este impuesto diferido activo y pasivo que se origina por subir mis cuentas de orden o % de participación en otras empresas, que a la final el efecto neto es cero lo debo de mostrar en mi balance? o ¿puedo decidir no mostrar el efecto activo y pasivo ya que el neto es cero en el patrimonio?"*

Respuesta

En primera instancia debemos aclarar que los estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

Ahora bien, una entidad debe aplicar las normas de información financiera en sus estados financieros individuales, separados o consolidados. Por lo anterior, una entidad del Grupo 1 deberá aplicar lo establecido en la NIC 12 - Impuesto a las Ganancias, que forma parte del marco técnico normativo compilado en el Decreto 2420 de 2015 y modificaciones. En relación con el tema de su consulta el párrafo 11 de esta norma establece:

"En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular."

Por lo anterior, las diferencias entre las bases contables y las bases fiscales pueden ser diferencias temporales que originan el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos.

Ahora bien, cabe recordar que las Normas Internacionales de Información Financiero no permiten la compensar el activo versus el pasivo por impuesto diferido, sino que deberán reflejarse por separado en los Estados Financieros.

Así mismo, es válido indicar que con los nuevos marcos técnicos normativos para las entidades que pertenecen a los Grupo 1, 2 y 3, no contemplan la utilización de cuentas de orden por cuanto no cumplen con los requerimientos técnicos, definiciones e hipótesis fundamental que contiene el Marco Conceptual para la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad e información financiera.

Esto sin, perjuicio de que en los requerimientos de revelación se establezcan la obligación de informar aspectos similares a los contabilizados en cuentas de orden; tales como activos contingentes, diferencias entre bases contables y fiscales. (...)

Estados financieros certificados

Concepto	Pregunta
2017-0387	*"La Asamblea aprobó los Estados Financieros de la Copropiedad, únicamente con la firma del Administrador, con base en el numeral 5 del Art 51 de la Ley 675 de 2001, y encontrándose los libros de contabilidad al día. Ante esta situación:* *1. ¿Son válidos los estados financieros aprobados por la Asamblea?* *2. En caso de que no sean válidos, ¿Cuál sería la forma de remediar la situación?* *3. ¿Ante cuales sanciones o irregularidades se encuentra expuesta la Copropiedad, en caso de que los Estados Financieros aprobados por la Asamblea únicamente con la firma del Administrador, no sean válidos?".*

Respuesta

El numeral 1 y 5 del artículo 51 de la Ley 675 de 2001 establece:

"Funciones del administrador. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes:

1. *Convocar a la asamblea a reuniones ordinarias o extraordinarias y someter a su aprobación el inventario y balance general de las cuentas del ejercicio anterior, y un presupuesto detallado de gastos e ingresos correspondientes al nuevo ejercicio anual, incluyendo las primas de seguros (…)*

2. *Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto." (Subrayado fuera de texto)*

El hecho de que el administrador de la propiedad horizontal someta a aprobación de la asamblea general de copropietarios los estados financieros, requiere según la Ley 222 de 1995, que estos sean certificados, es decir, deben estar firmados por el representante legal y el Contador Público que los preparó, por lo cual, el contador para acreditar su competencia profesional debe acompañar su firma con su número de tarjeta profesional.

El incumplimiento de esta disposición hará que los estados financieros se entiendan como no presentados.

La disposición del artículo 51 de la Ley 675 de 2001 no debe entenderse fuera de contexto. El administrador responde por la contabilidad, porque esta hace parte de la marcha de la copropiedad, así como lo hacen todos los representantes legales de todas las entidades en el país. Pero esto no significa que no se requiera que un Contador Público deba certificar los estados financieros.

El artículo 39 de la Ley 675 de 2001, establece:

"ARTÍCULO 39. Reuniones. La Asamblea General se reunirá ordinariamente por lo menos una vez al año, en la fecha señalada en el reglamento de propiedad horizontal y, en silencio de este, dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento de cada período presupuestal; con el fin de examinar la situación general de la persona jurídica, efectuar los nombramientos cuya elección le corresponda, considerar y aprobar las cuentas del último ejercicio y presupuesto para el siguiente año. La convocatoria la efectuará el administrador, con una antelación no inferior a quince (15) días calendario.

Se reunirá en forma extraordinaria cuando las necesidades imprevistas o urgentes del edificio o conjunto así lo ameriten, por convocatoria del administrador, del consejo de administración, del Revisor Fiscal o de un número plural de propietarios de bienes privados que representen por lo menos, la quinta parte de los coeficientes de copropiedad.

PARÁGRAFO 1. Toda convocatoria se hará mediante comunicación enviada a cada uno de los propietarios de los bienes de dominio particular del edificio o conjunto, a la última dirección registrada por los mismos. Tratándose de asamblea extraordinaria, reuniones no presenciales y de decisiones por

comunicación escrita, en el aviso se insertará el orden del día y en la misma no se podrán tomar decisiones sobre temas no previstos en este."

En consecuencia, contando con los estados financieros certificados, debe convocarse a una reunión extraordinaria para considerarlos y aprobarlos.

Para el caso expuesto en la consulta precisamos que las funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fueron establecidas en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, en la Ley 1314 de 2009 y en el artículo 1 del Decreto 3567 de 2011. Dentro de las dieciséis (16) funciones mencionadas en la normativa en mención, se observa que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no tiene facultad legal para imponer sanciones a las entidades que no tengan sus estados financieros certificados ni para indicar cuál puede ser su valor.

No obstante, lo anterior, es pertinente mencionar que el artículo 34 de la Ley 222 de 1995 establece:

"A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiere."

Por consiguiente, el incumplimiento de esta obligación puede generar sanciones que están contempladas en el Código de Comercio y en otras normas legales. (...)

Estados financieros intermedios

<table>
<tr><th>Concepto</th><th>Pregunta</th></tr>
<tr><td>2017-415</td><td>

"(…) Las entidades de supervisión, vigilancia o control pueden establecer requerimientos de información para fines de inspección y publicación de estados financieros y dichas entidades aluden que los estados financieros son acumulativos y comparativos, y se deberán presentar y reportar en miles de pesos colombianos, cumpliendo con lo establecido en la NIC 1, NIC 34 (párrafo 20 y A2 parte B)

Una compañía que de acuerdo a sus estatutos sociales realiza cierre de ejercicio semestral en junio y en diciembre de cada año en donde los Estados Financieros son aprobados por el máximo órgano social, dictaminados por Revisor Fiscal y son base para reparto de utilidades y demás decisiones financieras. (…)

El comparativo para el Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Flujo de Efectivo en los literales (c) y (d) de la misma norma, es acorde al literal (b) en lo que respecta comparabilidad.

Teniendo en cuenta lo anterior y que las compañías tengan un periodo contable semestral, elevo consulta sobre que comparativos debería reportar en los periodos intermedios de marzo y setiembre para el caso de Estado de Resultados Integral, Estado de Otro Resultado Integral, Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujo de Efectivo y presento las siguientes alternativas para la información financiera a reportar a entes de supervisión, vigilancia o control en Colombia para el periodo intermedio terminado al 31 de marzo de 2017:

Alternativa 1:

	Periodo Corte	***Información Comparada***
Estado de situación financiera condensado al	*31-03-17*	*31-12-16*
Estado de resultados condensados para el trimestre terminado el	*31-03-17*	*31-03-16*
Estado de flujo de efectivo condensado para el trimestre terminado el	*31-03-17*	*31-03-16*
Estado de cambios en el patrimonio para el trimestre terminado el	*31-03-17*	*31-03-16*

Alternativa 2

	Periodo Corte	***Información Comparada***
Estado de situación financiera condensado al	*31-03-17*	*31-12-16*
Estado de resultados condensados para el trimestre terminado el	*31-03-17*	*31-09-16*
Estado de flujo de efectivo condensado para el trimestre terminado el	*31-03-17*	*31-09-16*
Estado de cambios en el patrimonio para el trimestre terminado el	*31-03-17*	*31-09-16*

</td></tr>
</table>

Concepto	Pregunta
	Con base a las dos alternativas presentadas y lo expuesto anteriormente, agradezco su valiosa interpretación y concepto con el fin de presentar la información comparativa de forma correcta a los usuarios finales de la misma."

Respuesta

(…) A continuación damos respuesta a sus inquietudes así:

En efecto, de acuerdo con la información suministrada por el consultante, entendiendo que los estados financieros, por política de la entidad, se elaboraran con una periodicidad semestral, los periodos comparativos serían así:

Estado de Situación Financiera

Semestre	Corte	Comparativo
Intermedio a marzo 2017	Al 31 de marzo de 2017	Al 31 de diciembre de 2016
Intermedio a septiembre de 2017	Al 30 de septiembre de 2017	Al 31 de marzo de 2017

Estado del Resultado Integral

Semestre	Periodo	Comparativo
A cierre de marzo de 2017	Del 1° de enero 2017 al 31 de marzo de 2017	Del 1° de octubre al 31 de diciembre de 2016
A cierre de septiembre de 2017	Del 1° de julio al 31 de septiembre de 2017	Del 1° de marzo 2017 al 30 de junio de 2017

Estado de Flujos de Efectivo

Semestre	Periodo	Comparativo
A cierre de marzo de 2017	Del 1° de enero 2017 al 31 de marzo de 2017	Del 1° de octubre al 31 de diciembre de 2016
A cierre de septiembre de 2017	Del 1° de julio al 31 de septiembre de 2017	Del 1° de marzo 2017 al 30 de junio de 2017

Estado de Cambios en el Patrimonio

Semestre	Periodo	Comparativo
A cierre de marzo de 2017	Del 1° de enero 2017 al 31 de marzo de 2017	Del 1° de octubre al 31 de diciembre de 2016

Semestre	Periodo	Comparativo
A cierre de septiembre de 2017	Del 1° de julio al 31 de septiembre de 2017	Del 1° de marzo 2017 al 30 de junio de 2017

Lo anterior, considerando que se trata de estados financieros intermedios, al tratarse de un corte semestral con periodos intermedios trimestrales. Cosa distinta sería si se tratara de estados financieros intermedios. (…)

Adicionalmente, este Consejo, en otras oportunidades, se ha pronunciado sobre estados financieros intermedios en los conceptos número 2017-288, 2016-060, 2016-662 y 2016-691, (…)

Estados financieros - firma

Concepto	Pregunta
2017-0476	*(…) me permito solicitar información acerca de si, las sociedades que poseen registro de tarjeta profesional para el ejercicio de las ciencias contables pueden firmar los estados financieros y demás, documentos contables como persona jurídica, colocando el número de TP asignado, o si en su defecto lo debe realizar directamente el contador que esté al frente de las asesorías. Toda vez que en caso de ser persona jurídica, los contratos son firmados directamente con la empresa por ende debería firmar la sociedad de consultorías directamente o por concepto administrativo lo debería realizar el contador titulado a cargo.*

Respuesta

(…) La Ley 43 de 1990, en sus artículos 2°, 3°, 10 y 35, se refiere a los efectos de la firma de un Contador Público.

En ninguno de sus apartes se requiere que los documentos firmados por Contador Público también deban ser suscritos por las sociedades de Contadores Públicos.

Ley 43 de 1990

*"**Artículo 2.** De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta Ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.*

***Parágrafo 1.** Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.*

***Parágrafo 2.** Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por sí mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa". (Negrilla por fuera del texto original)*

*"**Artículo 3. De la inscripción del Contador Público**. La inscripción como Contador Público se acreditará por medio de una tarjeta profesional que será expedida por la Junta Central de Contadores.*

***Parágrafo 1.** A partir de la vigencia de la presente Ley, para ser inscrito como Contador Público es necesario ser nacional colombiano en ejercicio de los derechos civiles, o extranjeros domiciliado en Colombia con no menos de tres (3) años de anterioridad a la respectiva solicitud de inscripción y que reúna los siguientes requisitos:*

a. Haber obtenido el título de Contador Público en una universidad colombiana autorizada por el gobierno para conferir tal título, de acuerdo con las normas reglamentarias de la enseñanza universitaria de la materia, además de acreditar experiencia en actividades relacionadas con la ciencia contable en general no inferior a un (1) año y adquirida en forma simultánea con los estudios universitarios o posteriores a ellos.

b. o haber obtenido dicho título de Contador Público o de una denominación equivalente, expedida por instituciones extranjeras de países con los cuales Colombia tiene celebrados convenios sobre reciprocidad de títulos y refrendado por el organismo gubernamental autorizado para tal efecto.

***Parágrafo 2.** Dentro de los doce meses siguientes a la vigencia de esta Ley, la Junta Central de Contadores deberá haber producido y entregado la tarjeta profesional a los Contadores Públicos que estén inscritos como tales, a la fecha de vigencia de la presente Ley, quienes podrán continuar ejerciendo la profesión conforme a las normas anteriores, hasta tanto no le expida el nuevo documento. Las solicitudes*

de inscripción presentadas con anterioridad a la vigencia de esta Ley deberán ser resueltas dentro de los tres meses siguientes a la vigencia de esta Ley so pena de incurrir en causal de mala conducta por parte de quienes deben ejercer la función pública en cada caso.

***Parágrafo 3.** En todos los actos profesionales, la firma del Contador Público deberá ir acompañado del número de su tarjeta profesional". (Negrilla por fuera del texto original)*

*"**Artículo 10.** De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance (…).*

*"**Artículo 35.** Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública: La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos.*

El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado. El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados.

Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado.

La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen su esencia espiritual. El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí". (Negrilla por fuera del texto original)

La NIA 700, incorporada en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, también indica:

Firma del Auditor (Ref.: Apartado 40)

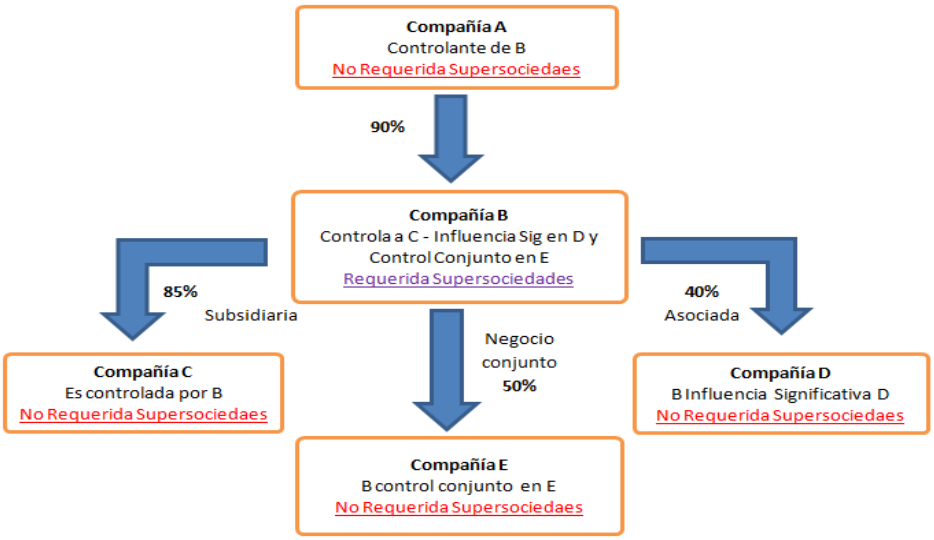
"A37. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción".

En conclusión, las firmas de auditoría no están facultadas para firmar estados financieros, opiniones o certificaciones; la tarjeta profesional expedida a las firmas por la Junta Central de Contadores las habilita para ejercer la actividad contable en los términos establecidos en la Ley 43 de 1990.

El literal a del parágrafo 1°, núm. 4°, Art. 26 de la Ley 43 de 1990, establecía que se podría cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de Contadores Públicos cuando por grave negligencia o dolo de la firma, sus socios o los dependientes de la compañía, actuaren a nombre de la sociedad de Contadores Públicos y desarrollaren actividades contrarias a la Ley o a la ética profesional.

Al respecto es importante señalar que la Corte Suprema de Justicia en sentencia de expediente número 2205 (0-10) del 27 de septiembre de 1990, y la Corte Constitucional mediante la Sentencia 530 de 2000, privaron a la Junta Central de Contadores de la facultad para suspender o cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de contadores públicos, sin embargo, esta entidad es competente para imponer las sanciones de suspensión y cancelación de la inscripción de las tarjetas de acuerdo con lo establecido en la Ley 43 de 1990. (...)

Estados Financieros consolidados

Concepto	Pregunta
2017-0101	*"Con el fin de cumplir con precisión la información financiera solicitada por la Superintendencia de Sociedades, agradezco nos puedan indicar ¿cuál o cuáles son los Estados Financieros debe presentar la compañía B? y ¿cómo deben de ser las mediciones en las inversiones que tiene sobre las compañías C, D y E?, de acuerdo a la siguiente estructura de participación accionaria en NIIF Plenas y en NIIF para las Pymes:* 

Respuesta

(…) Para dar respuesta a su consulta debemos traer a colación el siguiente artículo de la Ley 222 de 1995:

"ARTICULO 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. *La matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.*

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial." (…)

Estados financieros firma en las notas

Concepto	Pregunta
2017-664	*"Tengo una duda referente a si las revelaciones de los estados financieros bajo norma internacional deben ir firmadas por el representante legal, Revisor Fiscal y contador cuando así lo requiera la estructura de la organización"*

Respuesta

(…) Para dar respuesta a su consulta debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES y artículos de la Ley 222 de 1995.

Párrafo 3.17 de la NIIF para las PYMES *"Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:*

(a) Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa.

(b) Una u otra de las siguientes informaciones:

(i) Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral, o

(ii) Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

(c) Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa.

(d) Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa.

(e) Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa."

El Articulo 37 de la Ley 222 de 1995*, indica:*

"Estados financieros certificados. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros." (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con los textos transcritos, la firma en los estados financieros por parte del Contador Público y el representante legal, hará presumir que estos se ajustan a los requisitos legales y estatutarios y que las cifras han sido tomadas fielmente de los libros de contabilidad y reflejan en forma fidedigna la situación financiera de la entidad.

Sin embargo, este Consejo no conoce una norma que obligue la firma de las notas a los estados financieros, puesto que estas pertenecen al conjunto de Estados Financieros, por lo cual, en nuestra opinión la certificación emitida por el contador y el representante legal es suficiente. (...)

Estados financieros consolidados

Concepto	Pregunta
2017-0471	*"(…) Una empresa SAS (A) que posea el 100% de otra sociedad SAS (B), ¿La primera empresa se encuentra obligada a presentar estados financieros consolidados?"*

Respuesta

(…) De acuerdo con lo señalado en Párrafo 9.4 de la NIIF para las Pymes:

"…Control es el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades…".

De otra parte, el Párrafo 9.5 de la Sección 9 - Estados Financieros Consolidados y Separados de la norma antes mencionada, señala:

"Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad. Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control. También existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene:

(a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;

(b) poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o un acuerdo;

(c) poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la entidad esté controlada por éste; o

(d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la entidad esté controlada por éste."

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, este Consejo comprende que teniendo la totalidad de los derechos de voto la entidad A sobre la entidad B, estamos frente a una situación de control y por ello, la entidad A que ejerce control sobre la entidad B deberá preparar Estados Financieros Consolidados. (...)

Estados financieros – aprobación en PH

Concepto	Pregunta
2017-0358	*"(…) Por otra parte, el contador y la revisora fiscal informan que no firman los estados financieros hasta que el Consejo no los apruebe, ¿este es el procedimiento correcto?"*

Respuesta

El artículo 37 de la Ley 222 de 1995 específica:

"El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros." (Subrayado fuera de texto).

Por consiguiente, el contador responde en calidad de preparador por el cumplimiento de las normas legales y profesionales en la elaboración y presentación de los estados financieros.

Por su parte, el artículo 38 de la Ley 222 de 1995 indica:

"Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o Contador Público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia."

En consecuencia, el Revisor Fiscal evalúa la información financiera y emite un informe con su opinión.

En conclusión, la preparación de estados financieros es una actividad que se realiza de acuerdo con los parámetros técnicos requeridos por nuestra normatividad y la responsabilidad es asumida por quien prepara y presenta esa información, y el Revisor Fiscal, acatando las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio, se pronuncia sobre la información del periodo para el cual fue contratado.

Por consiguiente, no se requiere de la aprobación previa del consejo de una copropiedad para certificar y dictaminar los estados financieros.

Estados financieros - presentación

Concepto	Pregunta
2017-0151	*"Tenemos las siguientes inquietudes:* *Debemos diligenciar algún modelo en especial para la presentación de estados financieros emitidos por la Superintendencia.* *Los hechos posteriores después del cierre ¿qué condiciones deben cumplir para que puedan afectar los estados financieros presentados a diciembre 31 de 2016.* *¿Cómo clasifico mi pasivo en corriente y no corriente, puedo tomar una periodicidad diferente a un año, teniendo en cuenta que estamos en la Ley 550 y el acuerdo puede sufrir modificaciones?* *En los estados financieros debemos reflejar el concepto de negocio en marcha.".*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para las PYMES

Debemos diligenciar algún modelo en especial para la presentación de estados financieros emitidos por la Superintendencia.

Cabe recordar que las funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fueron establecidas en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, en la Ley 1314 de 2009 y en el artículo 1° del Decreto 3567 de 2011. Dentro de las funciones señaladas en la normativa en mención, se observa que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, no es competente para pronunciarse sobre los requerimientos de información de las entidades de supervisión, vigilancia y control.

Los hechos posteriores después del cierre ¿qué condiciones deben cumplir para que puedan afectar los estados financieros presentados a diciembre 31 de 2016?

En cuanto a los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste, la NIIF para las PYMES presentan los siguientes ejemplos:

Párrafo 32.5 *"Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste, y por tanto requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad:*

a) La resolución de un litigio judicial, después del periodo sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. La entidad ajustará cualquier provisión reconocida con anterioridad respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias, o reconocerá una nueva provisión. La entidad no revelará simplemente un pasivo contingente. En su lugar, la resolución del litigio proporcionará evidencia adicional a ser considerada para determinar la provisión que debería reconocerse al final del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la Sección 21.

b) La recepción de información, después del periodo sobre el que se informa, que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo sobre el que se informa, o de que el importe de una pérdida por deterioro de valor anteriormente reconocido para ese activo necesitará ajustarse. Por ejemplo:

(i) la situación de quiebra de un cliente, ocurrida después del periodo sobre el que se informa,

generalmente confirma que al final del periodo sobre el que se informa existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar, y por tanto que la entidad necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta; y

(ii) la venta de inventarios, después del periodo sobre el que se informa, puede aportar evidencia sobre sus precios de venta al final del periodo sobre el que se informa, con el propósito de evaluar el deterioro del valor en esa fecha.

c) *La determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del costo de activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa.*

d) *La determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la entidad tiene una obligación implícita o de carácter legal, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la Sección 28 Beneficios a los Empleados).*

e) *El descubrimiento de fraudes o errores que muestren que los estados financieros eran incorrectos.”*

¿Cómo clasifico mi pasivo en corriente y no corriente, puedo tomar una periodicidad diferente a un año, teniendo en cuenta que estamos en la Ley 550 y el acuerdo puede sufrir modificaciones?

La respuesta a esta inquietud puede encontrarla en la sección 4 del Decreto 3022 de 2013, compilado en el Decreto 2420 del 2015 y modificado por el Decreto 2496 del 2015. En relación con la clasificación de una partida del pasivo como corriente o no corriente, el párrafo 4.7 de esta norma indica lo siguiente:

***Párrafo 4.7”** Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:*

a. *espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad;*

b. *mantiene el pasivo principalmente con el propósito de negociar;*

c. *el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa; o*

d. *la entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.”*

Considerando lo anterior, puede decirse que debe establecerse si el pasivo está relacionado con el ciclo de operación o no, porque el referente de doce meses no es definitivo. Si la entidad tiene un ciclo operativo superior a doce meses, entonces los pasivos operativos serán corrientes en la misma proporción. Por el contrario, si el pasivo no tiene una relación directa con el ciclo operativo, se consideran corrientes aquellos que no sobrepasen los doce meses hasta su vencimiento.

¿En los estados financieros debemos reflejar el concepto de negocio en marcha?

Por último, en cuanto a su inquietud sobre si debe elaborarse una nota a los estados financieros sobre el principio de negocio en marcha, en el Párrafo 3.9 de la NIIF para las PYMES se establece**:**

“Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.”

Atendiendo lo anterior, sólo será necesario elaborar dicha revelación si existe incertidumbre sobre el cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha.

Estados financieros - validez

Concepto	Pregunta
2017-0158	*1) ¿Cuáles son los elementos o los requisitos para que los estados financieros puedan tener validez?* *2) ¿Si un estado financiero ha tenido una corrección de periodos anteriores puede servir como prueba? ¿Tienen validez?"*

Respuesta

(…) 1) ¿Cuáles son los elementos o los requisitos para que los estados financieros puedan tener validez?

(…) a continuación incluimos una lista de elementos o requisitos, no exhaustiva, que dan validez frente a terceros de los estados financieros de propósito general.

1. La Certificación del Representante Legal y Contador Público.
2. El Dictamen del Revisor Fiscal o Auditor externo, si este es pertinente.
3. La aplicación de los principios de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.
4. La aprobación por parte de las autoridades de supervisión, cuando estos sean pertinentes.
5. La aprobación por parte de la Asamblea o Junta de Socios.

En el código de comercio, en los marcos técnicos normativos de los Grupos 1, 2 y 3, también se pueden identificar otros requisitos que le dan validez a los estados financieros.

2) Si un estado financiero ha tenido una corrección de periodos anteriores, ¿puede servir como prueba?

Los libros de contabilidad son un medio de prueba tal como lo establece el artículo 70 del Código de Comercio así:

"Valor probatorio de libros y papeles en diferencias entre comerciantes-reglas. Derogado por el literal c), art. 626, Ley 1564 de 2012. En las diferencias que surjan entre comerciantes, el valor probatorio de sus libros y papeles se determinará según las siguientes reglas:

1) Si los libros de ambas partes están ajustados a las prescripciones legales y concuerdan entre sí, se decidirá conforme al contenido de sus asientos;

2) Si los libros de ambas partes se ajustan a la Ley, pero sus asientos no concuerdan, se decidirá teniendo en cuenta que los libros y papeles de comercio constituyen una confesión;

3) Si los libros de una de las partes no están ajustados a la Ley, se decidirá conforme a los de la contraparte que los lleve debidamente, si aquélla no aduce plena prueba que destruya o desvirtúe el contenido de tales libros;

4) Si los libros de ambas partes no se ajustan a las prescripciones legales, se prescindirá totalmente de ellos y solo se tomarán en cuenta las demás pruebas allegadas al juicio, y

5) Si una de las partes lleva libros ajustados a la Ley y la otra no lleva contabilidad o no la presenta, se decidirá conforme a los de aquélla, sin admitir prueba en contrario."

Además de lo anterior, la entidad deberá tener cuenta las disposiciones contables contenidas en los marcos técnicos normativos, que se refieren a la corrección de errores de períodos anteriores (…)

Estados financieros - firma

Concepto	Pregunta
2017-1065	"(…) *"Quisiera saber si me pueden aclarar la duda que me surge, Un auditor interno de una empresa u organización puede firmar los estados financieros, omitiendo el cargo de Contador Público (el Auditor es Contador Público)"* (…)"

Respuesta

(…) Los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, definen los Estados Financieros Certificados y Dictaminados de la siguiente manera:

"ARTICULO 37. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros." (Resaltado fuera de texto.)

ARTICULO 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o Contador Público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia."

La International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), emitió la Norma internacional de Auditoría (NIA 315), "Identificación y evaluación del riesgo de error material a través del conocimiento y la comprensión de la entidad y su entorno", contenida en el Decreto Único 2420 de 2015 y la cual define la aplicación obligatoria de las aseveraciones como:

"representación o declaración de la administración de una entidad, explícita o de otra índole, incorporada en los estados financieros, tal como la entiende o utiliza el auditor para considerar los distintos tipos de posibles errores que puedan ocurrir."

Existen tres categorías de aseveraciones, las cuales se detallan a continuación:

1) Aseveraciones sobre las clases de transacciones y eventos correspondientes al periodo sujeto a auditoría:

Ocurrencia. Todas las transacciones y eventos que han sido registrados son reales y están relacionadas con la entidad.

Integridad. Todas las transacciones y eventos que debieron haber sido registradas, han sido registradas.

Exactitud. El importe y otra información relativos a las transacciones y eventos registrados han sido registrados adecuadamente.

Corte. Todas las transacciones y eventos han sido registrados en el periodo contable correspondiente.

Clasificación. Todas las transacciones y eventos han sido registrados en las cuentas contables apropiadas.

2) Aseveraciones relativas a las cuentas de balance al final del ejercicio:

Existencia. Los activos, los pasivos y el capital existen, son reales.

Derechos y obligaciones. La entidad mantiene o controla los derechos sobre los activos, y los pasivos son obligaciones reales y

adecuadamente controladas por la entidad.

Integridad. Todos los activos, los pasivos y el capital que deberían haber sido registrados se han registrado.

Valuación. Los activos, los pasivos y el capital están incluidos en los estados financieros con los saldos apropiados y cualquier ajuste por valuación está debidamente registrado.

3) Aseveraciones sobre presentación y revelación:

Ocurrencia y derechos y obligaciones. La revelación de eventos, transacciones y otros asuntos, han ocurrido y conciernen a la entidad.

Integridad. Todas las revelaciones que deben ser incluidas en los estados financieros, se han incluido.

Clasificación y comprensibilidad. La información financiera se encuentra, apropiadamente, presentada y descrita, y las revelaciones están expresadas con claridad.

Exactitud y valuación. La información financiera y otro tipo de información que concierna al proceso de negocio de la entidad, se encuentran revelados apropiadamente, y por los montos correctos, en la información financiera presentada por la compañía.

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por la consultante, en nuestra opinión, la firma de los estados financieros por parte de Contador Público, debe siempre especificar la relación que tiene este profesional frente a los estados financieros, bien sea como representante legal, Contador Público o Revisor Fiscal, ya que dicha denominación es la que establece su responsabilidad respecto de dichos estados financieros, bien sea como preparador de la información financiera o en calidad de Revisor Fiscal quién emitirá una opinión con un enfoque de fiscalización y aseguramiento.

Por tanto, el Auditor Interno tiene una función de auditoría y no de preparación de los estados financieros, razón por la cual su nombre no podrá ser asociado a la preparación y por consiguiente no podrá firmar los estados financieros. (...)

Estados financieros - firma

Concepto	Pregunta
2017-0942	*"(…) En el mes de septiembre se realizó el empalme de revisores fiscales, cambio decidido en Asamblea Extraordinaria del 26 de agosto de 2017. En el mes de junio se realizó cambio de administración. Tanto en mayo al salir la anterior administradora como en julio que fue el último revisado por la Revisora Fiscal saliente, se le solicitó que por favor firmará los Estados Financieros intermedios, si hubiere necesidad de salvedad que por favor los colocara, pero que los firmara. Sin embargo su respuesta fue negativa. Por lo anterior el Consejo de Administración no se autorizó el pago de honorarios del mes de julio.* *Adicionalmente en mayo la contadora no los firmo (no firmaban ningún estado intermedio) hasta que fueran firmados por la Revisora y Revisora no lo hacía hasta que la contadora no lo hiciera, y así una con otra ninguna los firmo, finalmente solo los firmo la administradora saliente.* *Con respecto a la retención en la fuente, no la firmaba la Revisora ante la Dian, porque siendo un conjunto residencial no estaba obligada. Si bien es cierto que los conjuntos residenciales no están obligados a tener Revisor Fiscal, sería coherente que en el caso de que decidieran tenerlo, y se pagará este servicio, el revisor asumiera esta obligación.* *Aclaro que la Revisora presento sus informes mensualmente. Mi pregunta:* *1. ¿Debemos realizar los pagos aun cuando se niega a firmar los Estados Financieros Intermedios?* *2. ¿Es verdad que como los conjuntos residenciales no están obligados a tener Revisor Fiscal, cuando los tienen, no están obligados a firmar la retención en la fuente ante la DIAN?* *3. ¿Es verdad que los revisores fiscales solo se limitan a realizar observaciones y recomendaciones sobre sus hallazgos?* *4. ¿Cuáles son las verdaderas obligaciones y que se le puede exigir a un Revisor Fiscal (en este caos para conjuntos residenciales) y a contadores?"*

Respuesta

(…) ***¿Debemos realizar los pagos aun cuando se niega a firmar los Estados Financieros Intermedios?***

El Artículo 39 de la Ley 43 de 1990 establece

"El Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio."

Acerca de su primera pregunta, en opinión de este Consejo, el pago de los honorarios correspondiente al mes de julio de 2017 deberá estar supeditado a las condiciones establecidas en la carta del encargo suscrita entre la copropiedad y la revisora fisca, la cual debe estar alineada con las decisiones tomadas por parte de la Asamblea General de Copropietarios y para este caso particular, en cuanto a la obligación del Revisor Fiscal de firmar estados financieros de periodos intermedios.

Es importante anotar, que cuando el Revisor Fiscal firma los estados financieros intermedios, estos se deben acompañar de la opinión correspondiente, ya sea en el contexto de un

encargo de auditoría o de un encargo de revisión, tal como está señalado en las normas de auditoría, que deben observar los contadores públicos que ejercen como revisores fiscales en Colombia.

¿Es verdad que como los conjuntos residenciales no están obligados a tener Revisor Fiscal, cuando los tienen, no están obligados a firmar la retención en la fuente ante la DIAN?

Acerca de su segunda pregunta, por tratarse de una pregunta del orden tributario, no nos consideramos competentes para darle respuesta, razón por la cual procederemos a realizar traslado parcial a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Es importante citar y tener en cuenta el parágrafo del Artículo 207 del Código de Comercio, el cual se refiere a la figura de Revisor Fiscal potestativo para aquellas organizaciones que no están obligadas a tener Revisor Fiscal:

"PARÁGRAFO. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos."

¿Es verdad que los revisores fiscales solo se limitan a realizar observaciones y recomendaciones sobre sus hallazgos?

Para dar respuesta a su tercera pregunta, en nuestra opinión, es necesario citar los contenidos de los artículos 207 al 209 del Código de Comercio, en donde el peticionario podrá tener claridad acerca de las gestión y funciones que debe cumplir el Revisor Fiscal, ente las cuales está la emisión de una opinión acerca de los estados financieros y en ningún momento se encuentra el participar en la generación de información que integra estos estados financieros; citamos la norma a continuación:

"ARTÍCULO 207. Son funciones del Revisor Fiscal:

1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;

3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;

4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;

6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;

7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y

9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las Leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

10) (…) Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-Ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores. (…)

ARTÍCULO 208 CONTENIDO DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL SOBRE BALANCES GENERALES

El dictamen o informe del Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;

2) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;

3) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;

4) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y

5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

ARTÍCULO 209 CONTENIDO DEL INFORME DEL REVISOR FISCAL PRESENTADO A LA ASAMBLEA O JUNTA DE SOCIOS

El informe del Revisor Fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

1) Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;

2) Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente, y

3) Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía."

¿Cuáles son las verdaderas obligaciones y que se le puede exigir a un Revisor Fiscal (en este caos para conjuntos residenciales) y a contadores?"

Las funciones del Revisor Fiscal, al margen de las que pueda tener por Leyes o regulaciones especiales o por disposiciones estatutarias, se encuentran contenidas en el artículo 207 del Código de Comercio. Por su parte, las del contador están indicadas en la Ley 43 de 1990.

Respecto de las funciones del Revisor Fiscal, el CTCP ha emitido varias consultas, las cuales se pueden consultar de manera gratuita en el sitio web www.ctc.gov.co, enlace conceptos, año 2017, números: 2017-063, 2017-075, 2017-143, 2017-201, 2017-211, 2017-328, 2017-414

En relación con las funciones del contador, el CTCP igualmente ha emitido varias consultas al respecto, las cuales se pueden consultar de manera gratuita en el sitio web www.ctc.gov.co, enlace conceptos, números: 2014-380, 2015-090, 2016-420, 2017-161, 2017-397

Acerca de la pregunta planteada por el peticionario, nos permitimos señalar que este Consejo resolvió una pregunta similar con número de radicación 2017-470 del 25 de mayo de 2017, (…)

Estados financieros comparativos - PYMES

Concepto	Pregunta
2017-0520	*"Solicito muy amablemente me colaboren con la siguiente inquietud. Los estados financieros componen 5 estados:* *- Estado de situación financiera* *- Estado de resultados* *- Estado de cambios en el patrimonio* *- Flujo de efectivo* *- Notas a los estados financieros* *¿De estos estados financieros cuales se deben presentar comparativos? y ¿con qué periodo contable mes anterior o el mismo mes, pero del año anterior?".*

Respuesta

(…) El párrafo 3.10 de la NIIF para las PYMES:

"***Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa—véase el párrafo 3.14) al menos anualmente.*** *Cuando se cambie el final del periodo contable sobre el que se informa de una entidad y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad revelará:*

(a) ese hecho;

(b) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y

(c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables."

Y el párrafo 3.14 de la NIIF para las PYMES establece:

"A menos que esta Norma permita o requiera otra cosa, ***una entidad revelará información comparativa respecto del periodo comparativo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente.*** *Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente."* (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, una entidad debe presentar los estados financieros al cierre del ejercicio comparativo con el año anterior. Si se trata de estados financieros intermedios, se puede evaluar la aplicación de la NIC 34, Información Financiera Intermedia, para una entidad perteneciente al Grupo 2, en ausencia de indicaciones sobre el tema en este marco técnico normativo.

En todo caso, los estados financieros intermedios que se preparen con base en el anterior procedimiento deben indicar que están preparados siguiendo los procedimientos de la NIC 34 pero cumpliendo los principios de reconocimiento y medición del marco normativo para el Grupo 2. En otras palabras, presentando información comparativa condensada comparada con similar corte del año anterior, pero incluyendo información desde el principio del periodo contable para todos los estados financieros, excepto el estado de situación financiera.

En cuando a las revelaciones, si se trata de un periodo intermedio, debe considerarse que el fin primario de estos estados financieros es la actualización de la información financiera del último corte del periodo. Por consiguiente, en ese caso, las notas deben elaborarse actualizando la información contenida en las revelaciones de los estados financieros de cierre del ejercicio anterior e incluyendo nuevas situaciones que sean materiales para la comprensión de las cifras de los estados financieros. (...)

Exploración y explotación de recursos minerales

Concepto	Pregunta
2017-0961	*(…) la entidad se estableció en el país con el único propósito de explorar y explotar recursos minerales dentro del marco legal que rige estas actividades. Desde su inicio la entidad ha realizado desembolsos cuyo único objetivo es soportar la operación que se espera, genere en el futuro flujos de efectivo y resultados favorables para la entidad; tales desembolsos se han realizado para soportar tanto las áreas operativas como la administrativa que a su vez como es sabido, existe para dar soporte a las áreas de operaciones; hasta la fecha la entidad no ha iniciado la fase de explotación y comercialización.* *En razón de lo anterior la gerencia estableció como política contable, que todos los desembolsos generados en la entidad (para operaciones y para administración), deben ser reconocidos como "activos de exploración y evaluación de recursos minerales"(NIIF 6) hasta tanto se inicie la fase de explotación y comercialización, dado que ningún desembolso se ha realizado o se realizará para propósito distinto de la exploración y explotación del área física asignada por el gobierno nacional, en cumplimiento del contrato de exploración y producción de hidrocarburos firmado con la Agencia Nacional de Hidrocarburos; tales activos serán reconocidos como gasto contra los ingresos futuros que se generen.* *Con base en lo anterior, muy comedidamente solicito su concepto sobre lo adecuado de la política contable mencionada anteriormente, adoptada por la entidad para el tratamiento contable de sus desembolsos, así como también de la valoración de los "activos de exploración y evaluación de recursos minerales" a la fecha en que se informa.*

Respuesta

(…) De acuerdo con la NIIF 6, los activos para exploración y evaluación se forman con el monto de los desembolsos para las dos citadas actividades en que haya incurrido la entidad, después de haber obtenido el derecho legal de explotar el área y hasta el momento en que se demuestre que existe factibilidad técnica y viabilidad comercial para la extracción de un recurso mineral, para lo cual considerará el grado en que los desembolsos en lo que ha incurrido están asociados con el descubrimiento de recursos minerales específicos.

Al respecto, el párrafo 5° de esta norma indica:

"5. Una entidad no aplicará la NIIF a los desembolsos en que haya incurrido:

a. antes de la exploración y evaluación de los recursos minerales, tales como desembolsos incurridos antes de obtener el derecho legal de explorar un área determinada; (Subrayado nuestro).

b. después de que sean demostrables la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral".

Adicional a lo anterior, se tendrá en cuenta lo establecido en el párrafo 9 de la NIIF 6, que requiere establecer una política contable en la que especifique el tipo de desembolsos que se reconocen como activos para exploración y evaluación, y la aplicación coherente de dicha política a lo largo de todos los períodos.

Ejemplos de algunos desembolsos que pueden incorporarse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación son los siguientes (la lista no es exhaustiva):

a. adquisición de derechos de exploración;

b. estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;

c. perforaciones exploratorias;

d. excavaciones de zanjas y trincheras;

e. toma de muestras; y

f. actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

En conclusión, si se cumplen las condiciones de aplicación de la NIIF 6, la entidad deberá fijar su política de acuerdo con los lineamientos establecidos en ella, estando obligado a revelar en los estados financieros la política y el detalle de las partidas que son objeto de capitalización.

En caso contrario, para la contabilización de los desembolsos incurridos antes de la etapa de exploración y evaluación, se aplicará lo establecido en la NIC 38 para los gastos preoperativos e intangibles generados internamente.

Exploración o evaluación de recursos minerales

Concepto	Pregunta
2017-0391	*Con relación a la aplicación de las NIIF, para las empresas pertenecientes al Grupo II, cuyo objeto social es la exploración y explotación de Hidrocarburos o Minería, quienes venían registrando en su contabilidad bajo COLGAAP, la cuenta Construcciones en Curso y en ella, todos los costos directos e indirectos relacionados con la exploración, al hacer la migración a dichas NIIF:* *1. ¿Se pueden trasladar todos los costos registrados en la cuenta de construcciones en curso a la cuenta de Activo para Exploración y Evaluación, hasta cuando se compruebe si el pozo es productivo o seco, y en ese momento trasladar al Estado de Resultados Integrales?* *2. ¿En el momento que se inicie la migración a NIIF, se deben llevar los registros en la cuenta de Construcciones en Curso directamente a la cuenta de Costos de Exploración en el Estado de Resultados Integral?* *3. En caso de que la segunda respuesta sea positiva, ¿Qué pasara con las empresas que, por efecto de dicho traslado, queden con patrimonio negativo, y por consiguiente en causal de disolución?* *¿Qué tipo de costos deben hacer parte de la cuenta de Activos en Exploración? ¿Cuál es el criterio que se debe seguir para ello?*

Respuesta

Para dar respuesta a su inquietud debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES:

Párrafo 34.11 *"Una entidad que utilice esta Norma y se dedique a la exploración o evaluación de recursos minerales determinará una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerán como activos de exploración y evaluación de acuerdo con el párrafo 10.4 y aplicará dicha política congruentemente. Una entidad estará exenta de aplicar el párrafo 10.5 a sus políticas contables para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación."*

Párrafo 34.11A "*Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):*

a) adquisición de derechos de exploración;

b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;

c) perforaciones exploratorias;

d) excavaciones de zanjas y trincheras;

e) toma de muestras; y

f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación."

Por lo anterior, si los costos registrados en la cuenta de construcciones en curso cumplen lo normado en los párrafos anteriores, podrán ser reconocidos como activos en exploración o evaluación de recursos minerales.

Ahora bien, si la compañía pertenece al Grupo 2 debe elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) el 1 de enero de 2015, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 35.7

"Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado): (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES; (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta Norma no permite dicho reconocimiento; (c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta Norma; y (d) aplicar esta Norma al medir todos los activos y pasivos reconocidos."

Es decir, en el momento de la elaboración del ESFA si la entidad tiene algún valor registrado en la cuenta construcciones en curso y dicho monto cumple con la definición de activos en exploración o evaluación de recursos minerales, se realizará la reclasificación correspondiente. En caso contrario, se dará de baja contra utilidades retenidas de acuerdo con lo normado en el párrafo 35.8 de la NIIF para las PYMES.

En cuanto a la medición posterior de los activos en exploración o evaluación de recursos minerales, el párrafo 34.11B establece:

"Los activos para exploración y evaluación se medirán en su reconocimiento inicial por su costo. Después del reconocimiento inicial, una entidad aplicará la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo y la Sección 18 Activos Intangibles distintos a la Plusvalía a los activos de exploración y evaluación de acuerdo con la naturaleza de los activos adquiridos sujeto a los párrafos 34.11D a 34.11F. Cuando una entidad tenga una obligación de desmantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 Provisiones y Contingencias."

Es decir, a través de la depreciación y/o amortizaciones se llevarán a resultados los costos incurridos.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que los primeros estados financieros, de acuerdo con el marco técnico normativo para el Grupo 2 establecido en el artículo 1.1.2.3 del Decreto 2420 de 2015 y sus complementarios, son con corte al 31 de diciembre de 2016, con excepción de lo establecido en el párrafo 2 del numeral 3 del artículo 2.1.1. del Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015, por lo cual la contabilidad debe llevarse con base en el nuevo marco técnico normativo, excepto las entidades del Grupo 2 pertenecientes al Sector Salud y subsidio familiar para las cuales esta derogatoria será a partir del 1 de enero de 2017.

Con base en lo anterior, si la entidad no ha preparado su información de acuerdo con la nueva normatividad, al margen de los efectos legales que se puedan generar, debe establecer los efectos retroactivos surgidos del nuevo marco técnico normativo y tratar los ajustes como corrección de errores, afectando la información comparativa del año 2016, esto incluye haber elaborado el ESFA, con corte al 31 de diciembre de 2014.

Se deberá tener en cuenta que los primeros estados financieros preparados al cierre de diciembre 31 de 2016, si el período de presentación es anual, deberán incluir dos estados de situación financiera (el del final del período de transición y el de la fecha de reporte) y dos de los otros estados (el del período de transición y el del período para el cual se presentan los primeros estados financieros).

Sin embargo, en opinión de este consejo es recomendable. Incluir tres estados de situación financiera (el del inicio del período de transición, el del final del período de transición y el de la fecha de reporte.

Ahora bien, para evaluar la causal de disolución por pérdidas del artículo 457 el Código de Comercio por el año 2016, se hará con base en estados financieros bajo NIIF. (...)

Fiducia en garantía

Concepto	Pregunta
2017-0897	*Se realizaron las siguientes transacciones en la compañía: un cliente realizó cesión de un edificio como parte de pago, bien entregado a una fiducia donde se conforma un patrimonio autónomo, por lo cual la compañía lo que adquiere es un derecho, a su vez el edificio es entregado a un proveedor como parte de pago.* *El Edificio que nos entregaron como parte de pago es un bien (edificación). El edificio que recibió la sociedad corresponde a una fiducia de administración, cuyo objetivo principal es la administración del edificio en garantía* *Los registros contables no se han realizado ya que tenemos la duda de la aplicación del mismo, el esquema que se ha analizado es el siguiente:*

Entrega Edificio - parte de pago

CUENTA	DEBITO	CREDITO
Cartera	0	100
Intangible	100	0

Venta Edificio - parte de pago

CUENTA	DEBITO	CREDITO
Cuenta por pagar	110	0
Intangible	0	100
Gastos Fiduciarios	10	0
Utilidad Vta. Intangible	0	20

La compañía ¿cómo debe registrar la utilidad de la entrega del edificio al proveedor como parte de pago?

La compañía ¿cómo debe registrar los gastos incurridos por la fiducia en la administración del edificio?

Respuesta

(…) De acuerdo con la información suministrada entendemos que la pregunta está relacionada con los registros contables que realiza una entidad que posee una cuenta por cobrar, la cual es cancelada mediante la entrega de los derechos de una fiducia en garantía que el acreedor mantiene en un patrimonio autónomo administrado por una sociedad fiduciaria. Posteriormente, la entidad entrega también dichos derechos para cancelar cuentas por pagar a su cargo.

Sobre el particular, y antes de emitir un concepto sobre el tema, es pertinente aclarar las diferencias que existen entre una fiducia en administración y una fiducia en garantía. En su comunicación se hace la referencia a "*una fiducia de administración, cuyo objetivo principal es la*

administración del edificio en garantía". Al respecto en el Capítulo I del Título II, de la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera establece lo siguiente:

"Fiducia en Administración: *Es el negocio fiduciario en virtud del cual se entregan bienes a una sociedad fiduciaria, transfiriendo o no su propiedad, para que los administre y desarrolle la gestión encomendada por el constituyente, destinando los bienes fideicomitidos junto con sus respectivos rendimientos, si los hay, al cumplimiento de la finalidad señalada. Puede tener varias modalidades:*

a. *Administración y pagos;*

b. *Administración de procesos de titularización;*

c. *Administración y cartera;*

d. *Administración de procesos concursales.*

Fiducia en Garantía: *Es el negocio fiduciario que se constituye cuando una persona entrega o transfiere a la sociedad fiduciaria bienes o recursos, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros. Puede tener las siguientes modalidades:*

a. *Fiducia en garantía propiamente dicha;*

b. *Fiducia en garantía y fuente de pagos."*

De acuerdo con lo anterior, para proceder a resolver su consulta sobre los registros contables que debe realizar la entidad que recibe los derechos fiduciarios como parte de pago para posteriormente entregarlos como parte de pago a uno de sus proveedores (cuentas por pagar), es necesario que se aclare el tipo de fiducia que está involucrada en esta transacción y si la entidad ha recibido de parte del patrimonio autónomo un título en garantía como respaldo de sus obligaciones, también si otros terceros son titulares de tales derechos.

En este caso, entendemos que inicialmente la entidad recibe como parte de pago la titularidad de estos derechos para posteriormente ser entregados para el pago de una cuenta por pagar; no obstante, en su comunicación no es claro el tipo de relación que la entidad que recibe la dación en pago tiene con el patrimonio autónomo, con su acreedor o con los titulares de tales derechos. Esto tiene efecto en la forma en que debe ser contabilizada la transacción, y por lo tanto, con la información disponible, este Consejo no puede emitir un pronunciamiento al respecto.

Los negocios fiduciarios son actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Incluye la fiducia mercantil y los encargos fiduciarios, al igual que los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos de que tratan la Ley 80 de 1993 y disposiciones complementarias.

Cuando hay transferencia de la propiedad de los bienes se está ante la denominada fiducia mercantil regulada en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio (C. Cio.). Si no hay transferencia de la propiedad se está ante un encargo fiduciario y aplican a éstos las disposiciones que regulan el contrato de fiducia mercantil y, subsidiariamente, las disposiciones del C. Cio. en relación con el contrato de mandato en los términos señalados en el numeral 1° del artículo 146 del EOSF.

Dadas las implicaciones legales que tienen este tipo de transacciones, es necesario aclarar previamente si la entidad que entrega en dación en pago estos derechos está habilitada para hacerlo, o si otros terceros son titulares de estos derechos, por lo tanto esto puede tener efecto en la forma como esta transacción es reconocida en los estados financieros.

En relación con los aspectos procesales de los negocios fiduciarios, la circular básica jurídica de la superintendencia financiera expresa lo siguiente:

"Para el ejercicio válido del "derecho de persecución de los bienes fideicomitidos" de que trata el inciso 1 del art. 1238 del C.Cio y respecto del cual aplica la acción –diferente a la pauliana- a que se ha hecho referencia, los acreedores en cuestión deben acudir a la vía judicial para que se decrete la extinción o terminación del negocio fiduciario, toda vez que, ese derecho tiene como materia propia un acto jurídico verdadero y completo, cual es un contrato de fiducia mercantil.

En tal sentido, señaló la Corte Suprema de Justicia que un acreedor no puede por el mero hecho de serlo pedir la invalidación de un acto o contrato de su deudor, celebrado con un tercero de buena fe que ha pactado

con el deudor una obligación seria, como tampoco puede, so pretexto de guarda de sus derechos pretender intervenir en los actos y contratos de su deudor porque entonces la relación jurídica de acreedor a deudor se convertiría en una total subordinación del primero al segundo, lo cual es inadmisible. Por tanto, dicha pretensión, en tanto se endereza a procurar la reconstitución del patrimonio del deudor-fideicomitente debe seguir los trámites propios de un proceso ordinario, independientemente del título que documenta la respectiva obligación y de que este preste o no mérito ejecutivo.

En materia de fiducia mercantil los bienes fideicomitidos salen definitivamente del patrimonio del fideicomitente y se destinan al cumplimiento de la finalidad señalada en el acto constitutivo, conformando un verdadero patrimonio de afectación, sobre el que pierde potestad dicho fideicomitente, pero que tampoco forma parte del patrimonio del fiduciario, en los términos señalados en los arts. 53 y 54 del CGP.

Como consecuencia de la formación de ese patrimonio autónomo y dada su afectación al cumplimiento de la finalidad señalada en el acto constitutivo, éste se convierte en un centro receptor de derechos subjetivos pudiendo ser, desde el punto de vista sustancial, titular de derechos y obligaciones, y desde el punto de vista procesal, comparecer a juicio como demandante o demandado a través de su titular -el fiduciario-.

Bajo la anterior perspectiva, los acreedores del fideicomitente anteriores a la celebración del contrato de fiducia mercantil tienen el carácter de terceros en relación con el patrimonio autónomo, máxime si se atiende al hecho de que frente a tales acreedores el patrimonio autónomo no ostenta la calidad de deudor.

En consecuencia, se estima que para el correcto ejercicio de la acción de que trata el inciso 1 del art. 1238 del C. Cio y el buen éxito de la misma se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

4.2.1. En primer lugar, les corresponde a los acreedores -siguiendo los lineamientos generales de la carga de la prueba- demostrar los elementos de los cuales deriva su legitimación en la causa para actuar, vale decir, la preexistencia de una obligación teniendo en cuenta al efecto los términos en que fue pactada y el título que la documenta.

Al respecto, es necesario poner de presente que no por el hecho de tratarse de un acreedor anterior a la celebración del contrato de fiducia mercantil está legitimado per se para ejercer la acción de persecución de los bienes fideicomitidos, toda vez que si la obligación, vb.gr., está sometida a condición suspensiva, sólo tiene la facultad para solicitar medidas conservativas en los términos del art. 1549 del CC.

4.2.2. En segundo lugar, corresponde al actor acreditar que el contrato de fiducia mercantil celebrado por el deudor, propició o aumentó su estado de insolvencia, y, por ende, le produjo un perjuicio consistente en la imposibilidad de hacer efectivos sus derechos.

En tal virtud, no es cualquier acreedor el que tiene derecho para ejercitar la acción que se comenta, toda vez que para que ésta prospere, el interés jurídico debe ser actual, esto es, debe tratarse de un interés protegido por la Ley que resulta burlado o desconocido por la conducta del deudor.

En el anterior orden de ideas, si con ocasión de la celebración del contrato de fiducia mercantil no se produjo un desequilibrio en el patrimonio del deudor-fideicomitente que le impida satisfacer las obligaciones contraídas con anterioridad a dicha celebración, la acción de persecución no está llamada a prosperar, pues es claro que no se configuraría un "eventus damni" sin el cual no habría interés jurídico para incoar la acción.

Si, no obstante lo anterior, se admitiera una demanda presentada sin que mediase ese interés jurídico al que se ha hecho referencia, el deudor fideicomitente -a nuestro juicio- puede defenderse con éxito alegando y probando que posee bienes suficientes para satisfacer la obligación que contrajo con el acreedor demandante, esto es, proponiendo la excepción que la doctrina francesa denomina de "discusión de bienes", medio exceptivo que también puede -o debe proponer- la sociedad fiduciaria en cumplimiento del deber que le impone el numeral 4 del art. 1234 del C.Cio de llevar la personería para la protección y defensa de los bienes fideicomitidos contra actos de terceros, del beneficiario y aún del mismo constituyente.

4.2.3. Finalmente, desde el punto de vista pasivo, la acción de persecución de los bienes fideicomitidos por parte de los acreedores anteriores a la celebración del contrato de fiducia mercantil debe dirigirse contra el deudor fideicomitente y contra la sociedad fiduciaria como titular del patrimonio autónomo y, en su caso, también contra el beneficiario." (...)

Fusiones en empresas grupo 1 y 2

Concepto	Pregunta
2017-0600	*La empresa "A" se acogió voluntariamente a la aplicación de NIIF plenas y estableció sus políticas contables de acuerdo a este marco normativo, alienándolas a sus procesos administrativos y operativos; esta sociedad en una empresa industrial con grandes volúmenes de operaciones.* *La empresa "B" aplica NIIF para pymes, es una empresa con una actividad mínima industrial. En el año en curso las sociedades "A" y "B", realizaron un proceso de fusión por absorción, en donde la empresa "B" fue la sociedad absorbente y la empresa "A" la sociedad absorbida.* *Teniendo en cuenta los planteamientos anteriores, la empresa fusionada ¿podría seguir aplicando NIIF plenas?, ya que, de lo contrario la valoración de su estado de situación financiera y los procedimientos ya establecidos para la actividad industrial dificultaría su operación, en cuanto a que las políticas contables fueron adaptadas y establecidas para una sociedad industrial con grandes volúmenes de operaciones.*

Respuesta

(…) Teniendo en cuenta que la entidad "B" es la absorbente, y que esta aplica la NIIF para las PYMES, el marco técnico que debe aplicar la entidad después de la fusión es el mismo, es decir, la NIIF para las PYMES.

En conclusión, hasta la fecha de la fusión, la entidad "A" debe reconocer, presentar y revelar información de acuerdo al marco normativo del Grupo 1, a partir de esa fecha, la entidad "B" debe seguir aplicando el marco normativo del Grupo 2 y en el proceso de fusión, deberá hacer los ajustes correspondientes a los activos recibidos de la entidad "A" de acuerdo con el marco del Grupo 2.

En relación con la permanencia, el artículo 1.1.2.4. del Decreto 2420/2015 establece:

"Artículo 1.1.2.4. Permanencia. ***Los preparadores de información financiera que hagan parte del Grupo 2*** *en función del cumplimiento de las condiciones establecidas por el presente título,* ***deberán permanecer en dicho grupo durante un término no inferior a tres (3) años, contados a partir de su estado de situación financiera de apertura, independientemente de si en ese término dejan de cumplir las condiciones para pertenecer a dicho grupo.***

Lo anterior implica que presentarán por lo menos dos periodos de estados financieros comparativos de acuerdo con el marco normativo contenido en el anexo 2 del presente Decreto. ***Cumplido este término evaluarán*** *si deben pertenecer al Grupo 3 o continuar en el grupo seleccionado sin perjuicio de* ***que puedan ir al Grupo 1. (…)"*** *(Negrillas fuera del texto)*

Si la transacción corresponde a entidades bajo control común, no se aplicaría en primera instancia la NIIF 3, porque este tema está fuera del alcance de esa norma, por lo cual la entidad tendría que determinar el método. Sobre este tema el CTCP se ha pronunciado en las consultas 2016-0593, 2016-0863 y 2017-0040, (…)

Gastos por intereses

Concepto	Pregunta
2017-0261	*"1. Las normas del Sistema de Compra Pública no permiten diferenciar a los proveedores de acuerdo a los 3 grupos obligados a presentar contabilidad en las normas NIIF (1. Emisores de valores y entidades de interés público; 2. empresas medianas y pequeñas que no sean emisores de valores ni entidades de interés público; 3. Microempresas o personas naturales o jurídicas del régimen simplificado).* *¿De acuerdo con lo anterior y a la (…) NIC 23 respecto a los Costos por Préstamos, para efectos del diligenciamiento del Registro Único de Proponentes, los conceptos que deben ser incluidos para el cálculo del rubro de Gastos por Intereses en cumplimiento de la certificación del índice de la razón de cobertura de interés de la capacidad financiera establecida en el Decreto 1082 de 2015 artículo 2.2.1.1.1.5.3 son (a) El gasto por intereses calculado utilizando el método de la tasa de interés efectiva de la forma descrita en la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición; (b) Las cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la NIC 17 Arrendamientos; y (c) Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses?* *2. Si la respuesta al punto anterior es negativa ¿Cómo se calcula el gasto de intereses teniendo en cuenta que no es posible diferenciar el cálculo de acuerdo a los 3 grupos de proveedores mencionados previamente? (1. Emisores de valores y entidades de interés público; 2. empresas medianas y pequeñas que no sean emisores de valores ni entidades de interés público; 3. Microempresas o personas naturales o jurídicas del régimen simplificado)?"*

Respuesta

En primer lugar, debemos precisar que la razón de cobertura de intereses es una razón frecuentemente utilizada en la revisión de la situación financiera de una entidad, y pretende evaluar el equilibrio de los flujos de caja generados por la empresa para atender sus obligaciones financieras (pasivos financieros). Esta razón puede ser calculada de diversas formas, y en su estimación pueden considerarse tanto los intereses como las amortizaciones de capital de los préstamos.

En el caso de que este indicador sea calculado considerando sólo los intereses de la deuda, la utilidad antes de intereses e impuestos, amortizaciones y depreciaciones (EBITDA o flujo de caja disponible) es dividido por los gastos financieros ocurridos en el período, los cuales representan los intereses de la deuda. En algunos casos, como el del Decreto 1082 de 2015, la utilidad operacional se divide por los gastos por intereses ocurridos en el período.

Ahora bien, es necesario precisar que no le corresponde a este Consejo determinar lo adecuado o inadecuado de los cálculos realizados para determinar el indicador de razón de cobertura, y tampoco establecer sus efectos en los procesos de contratación de las entidades públicas, dado que la función de este Consejo es dar orientación técnica sobre asuntos relacionados con las normas de contabilidad, información financiera y de aseguramiento de la información.

En relación con la pregunta relacionada con la definición del término "*gastos por intereses*" desde la perspectiva contable, los párrafos 4.1.3 (b) y B4.1.7.A y siguientes de la NIIF 9 (norma que aplica para las entidades del Grupo 1)

contiene la explicación más completa de lo que debe entenderse por este concepto. Para mayor claridad, incluimos a continuación algunas referencias extractadas de esta norma que ayudan a entender el significado de "gastos por intereses".

NIIF 9 (Grupo 1)

4.1.3 (…). (b) ***El interés consiste en la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el importe principal pendiente durante un periodo de tiempo concreto y por otros riesgos y costos de préstamos básicos, así como por un margen de ganancia.*** *Los párrafos B4.1.7A, y B4.1.9A a B4.1.9E proporcionan guías adicionales sobre el significado de interés, incluyendo el significado del valor temporal del dinero. (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).*

B4.1.7A Los flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente son congruentes con un acuerdo básico de préstamo. ***En un acuerdo básico de préstamo, la contraprestación por el valor temporal del dinero (véanse los párrafos B4.1.9A a B4.1.9E) y el riesgo crediticio son habitualmente los elementos más significativos del interés. Sin embargo, en un acuerdo como este, el interés también incluye la contraprestación por otros riesgos básicos de préstamo (por ejemplo, riesgo de liquidez) y costos (por ejemplo, costos administrativos) asociados con el mantenimiento del activo financiero por un periodo de tiempo concreto.*** *(Negrilla y subrayado por fuera del texto original).*

Además, el interés puede incluir un margen que es congruente con un acuerdo básico de préstamo. En circunstancias económicas extremas, el interés puede ser negativo si, por ejemplo, el tenedor de un activo financiero paga de forma explícita o implícita por el depósito de su dinero por un periodo de tiempo concreto (y esa comisión excede la contraprestación que el tenedor recibe por el valor temporal del dinero, riesgo crediticio y otros riesgos y costos básicos de préstamo). Sin embargo, los términos contractuales que introduce la exposición a los riesgos o volatilidad en los flujos de efectivo contractuales que no está relacionada con un acuerdo básico de préstamo, tal como la exposición a cambios en los precios del patrimonio o de materias primas cotizadas, no dan lugar a flujos de efectivo contractuales que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Un activo financiero comprado u originado puede ser un acuerdo básico de préstamo independientemente de si es un préstamo en su forma legal.

Esta definición del término "**intereses**" es congruente con las disposiciones que sobre los costos por préstamos son incluidas en la NIC 23 (Grupo 1) y en la Sección 25 de la NIIF para las Pymes (Grupo 2), y en el Cap. 10 de Microempresas (Grupo 3), que indican lo siguiente:

NIC 23 (Grupo 1)

"5. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

6 Los costos por préstamos pueden incluir:

a) gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, tal como se describe en la NIIF 9; (…)

d) las cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la NIC 17 Arrendamientos; y

e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses."

Sección 25 NIIF para las Pymes (Grupo 2)

"25.1 Esta Sección específica la contabilidad de los costos por préstamos. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:

a. los gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo como se describe en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos;

b. las cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la Sección 20 Arrendamientos; y

c. Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes de los costos por intereses".

Capítulo 10 Microempresas: Obligaciones Financieras y cuentas por pagar

"10.2. Las obligaciones financieras y cuentas por pagar se reconocerán en los estados financieros solo cuando

cumplan las condiciones para reconocimiento de pasivos incluidos en el numeral 2.19. Medición

10.3 Tanto las obligaciones financieras como las cuentas por pagar se medirán a su costo histórico.

10.4 ***Las microempresas deben efectuar la causación de los intereses en forma periódica, registrándolos en el estado de resultados y afectando las correspondientes cuentas del estado de situación financiera****." (Negrilla y subrayado por fuera del texto).*

Por lo anterior, al determinar el "*gasto por intereses*" para calcular el indicador de cobertura de intereses, que es requerido por el Decreto 1082 de 2015, la entidad tendrá en cuenta que estos gastos están conformados por los tres conceptos mencionados en las normas técnicas y que son aplicables para las entidades que sean clasificadas en los Grupos 1 o 2.

Para el Grupo 3, el entendimiento del concepto es similar en los tres marcos técnicos y la diferencia principal podría encontrarse en la forma en que se causan dichos rendimientos cuando se utiliza una base de costo histórico o una base de valores corrientes.

No obstante lo anterior, deberá tenerse en cuenta que por distintas necesidades de los usuarios y por restricciones de costo-beneficio, existen diferencias entre el tratamiento contable permitido para una entidad del Grupo 1, en donde los costos de préstamos pueden ser capitalizados como parte del valor de los activos que requieren de un tiempo sustancial para estar listos para su uso y venta (activos aptos), y el tratamiento contable requerido para las entidades de los Grupos 2 o 3, en las que no se permite su capitalización como parte de los activos aptos.

Este es un asunto que debería ser considerado por los analistas al evaluar la situación financiera y desempeño financiero de una entidad, dado que para calcular el indicador de una entidad clasificada en los Grupos 2 o 3, la razón de cobertura de intereses consideraría la totalidad de los intereses causados durante el período, mientras que para una entidad del Grupo 1, una parte de ellos podría estar capitalizada como mayor valor de los activos. Dependiendo de los propósitos perseguidos, esto podría afectar la evaluación del equilibrio de los flujos de recursos generados por la empresa para la atención de sus obligaciones por préstamos.

En relación con las cuentas del plan único de cuentas en las que debe registrarse la información de los costos de préstamos (gastos por intereses) es necesario precisar que la finalidad de la contabilidad no debe entenderse como una disciplina de registro en los códigos de un catálogo de cuentas sino como un instrumento de comunicación que busca suministrar información que sea útil para que los usuarios puedan tomar decisiones y evaluar la gestión de la administración de una entidad.

Por tal razón, la entidad que tiene la obligación de presentar y revelar información sobre los costos de préstamos durante un período, deberá establecer los controles necesarios para efectuar el registro en los libros en las cuentas que resulten pertinentes, y presentar y revelar esta información en los estados financieros de propósito general, de tal forma que los usuarios de dichos informes puedan conocer los costos de préstamos incurridos durante un período, y evaluar los impactos que ellos generan en la situación financiera y desempeño financiero de una entidad.

Por tal razón, más que identificar los códigos de cuentas en las que debe ser registrada la información de los costos de préstamos lo que se debe verificar es que la información se encuentre debidamente revelada en los estados financieros y en las notas.

En los estados financieros y en las notas, una entidad que aplique adecuadamente los principios contables deberá incluir la información necesaria sobre sus costos de préstamos incurridos durante un período, de tal forma que los usuarios de dichos estados puedan evaluar la capacidad de una entidad para generar flujos de efectivo y la gestión de los administradores.

Gastos personales del empresario

Concepto	Pregunta
2017-1102	*"Una persona natural que está obligada a llevar contabilidad y se asimila a las empresas del grupo 2 NIIF para PYMES, ¿cómo debe registrar los gastos personales bajo los nuevos marcos normativos: como un gasto no operacional o como un menor valor del patrimonio?"*

Respuesta

El registro contable de un hecho económico debe corresponder con la definición de los elementos de los estados financieros, que, para el caso en comento, está establecido en el marco técnico normativo de las entidades clasificadas en el Grupo 2.

En apoyo a lo anterior, nos referimos a lo establecido por el Decreto 2420 de 2015, Anexo 2, secciones 2, 5 y 22, como se enuncia a continuación:

"La esencia sobre la forma

2.8 Las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en consideración a su forma legal. Esto mejora la fiabilidad de los estados financieros.

Gastos

2.26 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad:

(a) los gastos que surgen de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor de los activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

(b) las pérdidas son otras partidas que cumplen la definición de gastos y que pueden surgir en el curso de las actividades ordinarias de la entidad. Si las pérdidas se reconocen en el estado del resultado integral, habitualmente se presentan por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos

Patrimonio

2.22 El Patrimonio es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos. Se puede subclasificar en el estado de situación financiera. Por ejemplo, en una sociedad por acciones, las subclasificaciones pueden incluir fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas y partidas de otro resultado integral reconocidas como componentes separados del patrimonio. Esta Norma no establece cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes de patrimonio.

2.27 Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

(a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y

(b) que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Reconocimiento en los estados financieros

Gastos

2.42 El reconocimiento de los gastos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una entidad reconocerá gastos en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en un activo o un incremento en un pasivo que pueda medirse con fiabilidad.

Sección 5 Estado del Resultado integral y Estado de Resultados

5.11 Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Desglose por naturaleza de los gastos

(a) Según este método de clasificación los gastos se agrupan en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo, depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función de los gastos

(b) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Sección 22 Pasivos y Patrimonio

Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o patrimonio

22.3 Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El Patrimonio incluye inversiones hechas por los propietarios de una entidad, más incrementos en esas inversiones ganados a través de operaciones rentables y retenidos para el uso en las operaciones de la entidad, menos reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y de distribuciones a los propietarios."

En conclusión, el registro y clasificación deberá considerar la pertinencia de dichas erogaciones dentro de la contabilidad, es decir, si las mismas están asociadas a la operación del negocio o no.

Es importante resaltar que las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en consideración a su forma legal.

Finalmente, les corresponderá a los responsables de los estados financieros de la Entidad determinar, con base en su criterio profesional, la forma como deben registrar los hechos económicos, apoyándose, adicionalmente, en el Manual de Políticas Contables aprobado por la administración del ente.

Hipótesis de negocio en marcha

Concepto	Pregunta
2017-0971	*Empresa que manifiesta reducción de ingresos en los últimos años consulta ¿Cómo determinar si es un negocio en marcha? para luego aplicar o no las NIIF?"*

Respuesta

(…) Debe recordarse que el "*negocio en marcha*" constituye la hipótesis fundamental de las NIIF completas, la NIIF para las PYMES y la NIF para microempresas, por lo cual, si es inminente la liquidación de la entidad, no son aplicables estos marcos técnicos normativos.

En estas circunstancias, la entidad debe evaluar la situación para establecer si la afectación de la hipótesis de negocio en marcha implica un cambio de base integral de contabilidad para lo cual deberá aplicar el Decreto 2101 de 2016 compilado en el anexo 5 del Decreto 2420 de 2015.

Al referirse a la hipótesis de negocio en marcha, el párrafo 4.1 del Marco Conceptual para la Información Financiera establece:

"Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones; si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse."

Los párrafos 25 y 26 de la NIC 1 indican:

*"**25 Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros.***

Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

26 Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado.

En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente."

El párrafo 3.8 de la NIIF para las PYMES señala:

"…Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer que cesen sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que hacer esto…"

El párrafo 3.3 de la NIF para microempresas dice:

"Al preparar los estados financieros, la administración evaluará la capacidad que tiene la microempresa para continuar en funcionamiento. Una microempresa es un

negocio en marcha, salvo que sus propietarios tengan la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. La evaluación de esta hipótesis deberá cubrir las expectativas de funcionamiento en los siguientes doce meses."

Ahora bien, si las pérdidas en años consecutivos a las que alude el consultante no ponen en inminente riesgo de desaparición a la entidad, no es posible eludir el cumplimiento del Decreto Único 2420 de 2015 (…), si se dan los supuestos para pertenecer al Grupo 1, 2 o 3, dado que la citada norma no contempla excepciones de ninguna naturaleza, si se cumplen los criterios de aplicación.

El cierre inminente significa que no hay otra alternativa diferente a esta para la entidad en el momento inmediato.

Hipótesis de negocio en marcha

Concepto	Pregunta
2017-0232	*"El Consejo Técnico emitió el concepto No 344/2014 donde estipula que los notarios están en la obligación de llevar contabilidad bajo los estándares internacionales de información financiera. Mi consulta es la siguiente debido a que los estándares internacionales se deben presentar bajo el principio de hipótesis de negocio en marcha, los notarios por ser personas naturales que desempeñan una actividad pública tienen un periodo de permanencia en el cargo debido a que su edad de jubilación es de 70 años.* *(…) Si un notario que le faltan 5 años para jubilarse. ¿Este incumple con el principio de hipótesis de negocio en marcha? y si este incumple con este principio bajo ¿qué marco técnico normativo desarrolla la presentación de sus estados financieros?"*

Respuesta

(…) El concepto de "*negocio en marcha*" constituye la hipótesis fundamental de las NIIF, NIIF para las PYMES y NIF para Microempresas. Esta hipótesis establece que si es inminente la liquidación de una entidad o su disolución, no sería aplicable el marco técnico normativo, pero la razón, a la que hace alusión el consultante de que "al notario le hace falta 5 años para pensionarse" no es suficiente para considerar que la liquidación es inminente.

La liquidación o disolución inminente significa que no hay otra alternativa diferente a esta en el momento inmediato. Por ende, no es posible eludir el cumplimiento del Decreto Único 2420 de 2015 modificado por los Decretos 2496 de 2015 y 2131 de 2016, si se dan los supuestos para pertenecer a algún Grupo, dado que la citada norma no contempla excepciones de ninguna naturaleza, si se cumplen los criterios de aplicación.

Debe recordarse que el párrafo 26 del Marco Conceptual para la Información Financiera establece que la evaluación sobre la continuidad de la entidad debe hacerse por lo menos para los doce meses siguientes, sin que ese término sea taxativo.

Sin embargo, lo que significa esto, es que se evalúe la continuidad en un futuro previsible. Si es seguro que la notaría no continuará en poder del mismo notario, habría que evaluar el efecto que esa situación tenga en la información financiera para decidir si se aplica o no el marco técnico correspondiente.

Si no se cumple la hipótesis de negocio en marcha, debe considerarse la aplicación del marco técnico normativos para entidades que no están bajo esa hipótesis, contenido en el Decreto 2101 de 2016, el cual rige a partir del 1° de enero de 2018 (...)

Iglesia - registros contables

Concepto	Pregunta
2017-0940	*"Solicito su orientación respecto del manejo contable para una iglesia cristiana pequeña, relaciono algunas de las inquietudes:* • *Pagos al pastor: No tiene pago de nómina aún y el valor de su pago es variable.* • *Ofrendas a los miembros de la iglesia por la iglesia por calamidad: Montos máximo y requisito en los soportes y descuentos tributarios.* • *Ingresos por ofrendas – como se registra el ingreso si no tenemos nombres de personas* • *Donación de un tercero del espacio (garaje) para los cultos* • *Reconocimiento esporádico del arriendo* • *Servicios público etc.* • *Tributación".*

Respuesta

(…) Las entidades sin ánimo de lucro están sometidas al cumplimiento de la Ley 1314 de 2009, dado que están obligadas a llevar contabilidad. Por consiguiente, la entidad debe clasificarse en el grupo que le corresponda en función de las condiciones señaladas en los decretos reglamentarios de la citada Ley y aplicar el marco técnico respectivo, el cual puede ubicar en el Decreto Único 2420 de 2015, (…).

Usualmente las organizaciones religiosas generan ingresos por contribuciones y gastos de personal y funcionamiento. Las aportaciones que están relacionadas con el desarrollo de la actividad se consideran ingreso a menos que sean reembolsables, en cuyo caso serían un pasivo.

Las transacciones sin contraprestación, como la cesión del garaje para las ceremonias religiosas, deben contabilizarse siempre que, de no hacerlo, se hubiera tenido que incurrir en un pago para lograr el mismo bien o servicio. En el caso comentado, sería apropiado registrar el gasto de arrendamiento contra un ingreso por subvenciones privadas. Aunque ambas partidas son de resultados, evidencian de mejor manera la gestión de lo que lo haría simplemente no incluirlas en la contabilidad.

Este Organismo con el fin de contribuir al normal desarrollo del registro de las transacciones o eventos económicos, su procesamiento y la producción de los estados financieros, emitió el "*Documento de Orientación Técnica 014 – Orientación Técnica sobre Entidades sin Ánimo de Lucro*", (…)

Sin embargo, se debe verificar si la entidad pertenece a una organización religiosa con personería jurídica o es un templo en particular, debido a que si es un templo posiblemente no esté obligado a llevar contabilidad, si existe una organización religiosa que lo incluya, a no ser que se trate directamente de una persona jurídica. (…)

Impuesto diferido

Concepto	Pregunta
2017-0272	*La razón por la que el impuesto diferido al ser una provisión de eventos futuros debe quedar vigente al cierre contable bajo NIIF, y que dicha provisión afecte directamente el resultado integral de la operación*

Respuesta

(…) La NIC 12 y la Sección 29 de la NIIF para las Pymes, incorporadas en los anexos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015 establecen las directrices para la contabilización de los impuestos diferidos de las empresas clasificadas en los Grupos 1 y 2.

A continuación, trascribimos algunos apartes de la NIC 12 en las que se hace referencia a la distribución del gasto por impuestos entre el resultado integral y el patrimonio:

"Objetivo

(…) Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados.

Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). *De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas." (Subrayado y negrilla por fuera del texto)*

Partidas reconocidas en el resultado

"58 Los impuestos corrientes y diferidos se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de:

a. una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o

b. una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (véanse los párrafos 66 a 68)."

"Partidas reconocidas fuera del resultado

"61A Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:

a. en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).

b. directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A)."

"64 La NIC 16 no especifica si la entidad debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo original del activo. Si la entidad hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo."

"Presentación

Gastos por el impuesto a las ganancias

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias"

77 El gasto (ingreso) por impuesto relacionado con el resultado del periodo procedente de actividades ordinarias se presentará como parte del resultado del periodo en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral."

En el caso de una entidad del Grupo 2, el párrafo 29.35 se refiere a la distribución del gasto por impuestos entre los componentes del resultado del período y el otro resultado integral:

"Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

29.35 Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del ***resultado integral total*** *(es decir, operaciones continuadas,* ***operaciones discontinuadas*** *u* ***otro resultado integral****) o en patrimonio, en función de la transacción u otro suceso que diera lugar al gasto por impuestos." (Negrilla fuera del texto original)*

Impuesto diferido en cooperativas

Concepto	Pregunta
2017-0665	*(…) Conforme lo establece el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, las entidades cooperativas son contribuyentes de renta bajo el régimen tributario especial y están gravadas con el impuesto de renta a una tarifa del 5% para el año gravable 2017, del 10% para el año gravable de 2018 y 20% para el año 2019 y siguientes. (…)* *(…) ¿Deben las cooperativas determinar y reconocer el impuesto diferido o no es necesario su cálculo y reconocimiento contable?*

Respuesta

(…) En el caso de una entidad que aplique el marco técnico del Grupo 3, dado que no existe direccionamiento sobre el tema, la entidad no estará obligada a reconocer contablemente los impuestos diferidos, (…).

Si una entidad aplica el marco técnico del Grupo 2 en el cálculo de los impuestos diferidos, deberá observar la normatividad descrita en la sección 29 de las NIIF para PYMES. En los párrafos 29.7 y 29.9 se indica el principio general de reconocimiento de los impuestos diferidos, así:

"Reconocimiento de impuestos diferidos Principio de reconocimiento general

*29.7 Es inherente al **reconocimiento** de un activo o un pasivo que la entidad que informa espere recuperar o cancelar el importe en libros de ese activo o pasivo respectivamente. Cuando sea **probable** que la recuperación o liquidación de ese importe en libros vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si esta recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección exige que la entidad reconozca un pasivo por **impuestos diferidos** (**activo por impuestos diferidos**), con ciertas excepciones limitadas. Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo.*

*29.9 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. **Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores**". (Negrilla fuera del texto original)*

Teniendo en cuenta los párrafos de la NIIF para PYMES descritos anteriormente, el impuesto diferido se causa cuando el valor en libros de los activos y pasivos difiere de la base fiscal establecida de acuerdo con las normas tributarias, lo que origina una diferencia temporaria imponible o deducible, que implica el reconocimiento de un activo o un pasivo por impuesto diferido.

En conclusión, de acuerdo con la NIIF para las PYMES, la determinación del impuesto diferido no se basa en la determinación de los excedentes del ejercicio, sino en las diferencias temporarias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que de acuerdo con el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, a partir del año 2017 las cooperativas tributarán sobre sus excedentes, si en la cooperativa referida por el consultante, se presentan las diferencias antes citadas, habrá necesidad de calcular el impuesto diferido. (...)

Impuesto diferido - contabilización

Concepto	Pregunta
2017-0875	*(…) Considerando que para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF se considera la contabilización del impuesto diferido débito o crédito con base en diferencias temporales, pero estas diferencias implican que el mayor o menor valor del impuesto así calculado no necesariamente reconocibles fiscalmente, solicito su opinión y de ser posible la respuesta a las siguientes inquietudes:* *Cómo está prevista la amortización del impuesto diferido calculado con base en diferencias temporales que no impliquen un reconocimiento fiscal futuro, es decir, por la mera aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera?* *Es posible, y fiscalmente aceptable que el impuesto diferido débito y el impuesto diferido crédito, se puedan cruzar y reportar en una sola partida neta débito o crédito, según su saldo?* *Esta consulta se hace para una empresa del grupo 2.*

Respuesta

(…) En primer lugar, es necesario aclarar que excepto por lo no regulado por el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, el Decreto 2649 de 1993 se encuentra sin vigencia, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 2.1.1., del libro 2°, parte 1, del Decreto 2420 de 2015, en el cual se estableció lo siguiente:

(…). "Los Decretos 2649 y 2650 de 1993, no se compilan en razón a que: los Decretos 2784 de 2012; 2706 de 2012; y 3022 de 2013, y 3023 2013, compilados en el presente Decreto, dispusieron que a partir de la de aplicación establecida dentro de la vigencia los mismos cesará la utilización del marco normativo vigente contenido en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y sus normas modificatorias, y comenzará la aplicación de los nuevos estándares para todos los efectos, con excepción de los efectos tributarios, para los cuales, conforme al Decreto 2548 de 2014, reglamentario del artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 y del artículo 165 de la Ley 1607[12], las remisiones contenidas en las normas tributarias a las contables se entenderán realizadas a los Decretos 2649 y 2650 de 1993 por un periodo de cuatro (4) años contados a partir de las fechas señaladas en el artículo 1 del Decreto de 2014.

El Decreto 2649 de 1993, además lo previsto para los efectos contemplados en el Decreto 2548 de 2014, continuará vigente en lo no regulado por Decretos 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan ".

A continuación, incluimos orientación para cada una de sus preguntas, lo cual aplica únicamente para efectos contables, los aspectos tributarios debieron ser resueltos por la DIAN, entidad de la cual se recibió el traslado de esta consulta.

¿Cómo está prevista la amortización del impuesto diferido calculado con base en diferencias temporales que no impliquen un reconocimiento fiscal futuro, es decir, por la mera aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera?

Los lineamientos para el reconocimiento del impuesto diferido para una entidad del Grupo 2 están descritos en la Sección 29 de las NIIF para las PYMES.

En el glosario del marco de información financiera aplicable para el Grupo 2, también se

[12] La Ley 1607 de 2012 y su Decreto Reglamentario 2548 de 2014 fue derogado por la Ley 1819 de 2016.

incorporan las definiciones para los activos por impuestos diferidos, pasivos por impuestos diferidos, diferencias deducibles y diferencias oponibles, así:

"Activos por impuestos diferidos: *Impuesto a las ganancias recuperable en periodos futuros sobre los que se informa con respecto a:*

a) diferencias temporarias deducibles;

b) la compensación de pérdidas fiscales obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de utilización fiscal; y

c) la compensación de créditos fiscales no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Pasivo por impuestos diferidos: *Impuesto a las ganancias por pagar en periodos futuros sobre los que se informa con respecto a diferencias temporarias.*

Diferencias temporales: *Ingresos o gastos que se reconocen en el resultado en un periodo pero que, de acuerdo con las Leyes o regulaciones fiscales, se incluyen en el ingreso fiscal de un periodo diferente.*

Diferencias temporarias: *Diferencias entre el importe en libros de un activo pasivo u otra partida en los estados financieros y su base fiscal.*

Diferencias temporarias deducibles: *Diferencias temporarias que dan lugar a importes que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.*

Diferencias temporarias imponibles: *Diferencias temporarias que darán lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado."*

¿Es posible, y fiscalmente aceptable que el impuesto diferido débito y el impuesto diferido crédito, se puedan cruzar y reportar en una sola partida neta débito o crédito, según su saldo?

De acuerdo con lo descrito en el párrafo 29.37 de la Sección 29 de la NIIF para las PYMES, la entidad compensará los activos y pasivos por impuestos diferidos si y sólo si tiene el derecho exigible legalmente, de compensar los importes y puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tenga planes de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente, a continuación, el párrafo 29.37:

"Compensación

29.37 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, si y solo si tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tenga planes de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente". (...)

Impuesto diferido - reconocimiento

Concepto	Pregunta
2017-1067	*(…), tiene adjudicado el contrato de concesión (…); El contrato de concesión, menciona en el capítulo VI "Obligación de financiación de la construcción rehabilitación y mejoramiento del sector" que* *"El concesionario deberá financiar la ejecución del sector con recursos propios (o deuda subordinada de los socios) y recursos de deuda; éstos últimos serán tomados por el concesionario y tendrán como garantía el sector y sus fuentes de ingreso, sin perjuicio de las demás garantías que le sean solicitadas al patrimonio autónomo y/o al concesionario por parte de los prestamistas, las cuales correrán por cuenta y riesgo del concesionario"* *A cierre de 31 de diciembre de 2016, la compañía tiene reconocido un pasivo fiscal por concepto de deuda subordinada por valor de (…), sobre los cuales a la fecha no han generado un gasto por interés ya que se encuentra en periodo de gracia y no hay reconocido el devengo de los intereses por ninguna de las partes, (…).* *El equipo de Revisoría Fiscal expresa que se debe generar impuesto diferido pasivo por la diferencia originada entre el valor en libros del pasivo fiscal, y el saldo determinado bajo NIIF valorado al costo amortizado.* *(...) Conclusión* *Se concluye, que, de acuerdo con los términos del contrato de deuda subordinada, el préstamo recibido a cierre de 31 de diciembre de 2016, por valor de (…), no tiene una consecuencia tributaria al reembolso del mismo. De igual forma este concepto fue ratificado por la reforma tributaria Ley 1819 de 2016, en el cual manifiesta que el ingreso o gasto en las transacciones de financiación bajo los nuevos marcos técnicos no tiene consecuencias fiscales, de esta forma como la liquidación del pasivo no tiene consecuencias fiscales, no genera impuesto diferido.* *(…) La consulta* *Genera impuesto diferido, la diferencia entre el pasivo de la deuda subordinada fiscal (reconocida al valor nominal) y el saldo NIIF de la obligación que se encuentra valoriza al valor presente utilizando el método del costo amortizado a una tasa de interés de instrumentos de deuda similar. ¿si/no? Favor describir los argumentos que sustentan la respuesta (…).*

Respuesta

(…) En relación con el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos, los párrafos 15 a 36 de la NIC 12, establecen las directrices para la contabilización de diferencias temporarias imponibles y deducibles, y de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, que generan activos y pasivos por impuestos diferidos. Al respecto, se indica:

"Diferencias temporarias imponibles

15 Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

1. *el reconocimiento inicial de una plusvalía; o*
2. *el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:*

i. no es una combinación de negocios; y
ii. en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos.

Diferencias temporarias deducibles

24 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

a. no es una combinación de negocios; y
b. en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos.

Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.

Las diferencias temporarias pueden ser:

*a) **diferencias temporarias imponibles**, son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o*

*b) **diferencias temporarias deducibles**, son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.*

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

Por lo anterior, si existen diferencias entre la base contable de las obligaciones por deuda subordinada y su base fiscal, la entidad deberá analizar si tales diferencias conforman una diferencia temporaria oponible o deducible y reconocer los pasivos o activos por impuestos diferidos que resulten pertinentes.

No obstante, lo anterior, dado que en su consulta no se suministra información suficiente sobre los registros realizados al reconocer inicialmente el contrato de concesión, ni sobre los cálculos realizados para determinar la diferencia generada en la deuda subordinada, este consejo no puede emitir una opinión sobre la viabilidad de reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido por la diferencia entre la base contable y la base fiscal de la deuda subordinada.

Les corresponderá a los responsables de los estados financieros, al Contador Público que con su firma los certifica, y al auditor externo o Revisor Fiscal, quien los dictamina, establecer si el reconocimiento de los activos o pasivos por impuesto diferido es pertinente, con fundamento en el marco de información financiera aplicado por la entidad.

Incluimos a continuación algunos comentarios y observaciones sobre la información incorporada en su consulta, que deberán ser considerados para determinar si procede el reconocimiento de los impuestos diferidos:

En la comunicación se indica que el contrato de concesión fue suscrito en el año 2010, fecha en la que no se aplicaban en Colombia los nuevos marcos de información financiera. Si el contrato fue ejecutado antes de la fecha de los últimos estados financieros elaborados según la base de principios locales, esto es el 31 de diciembre de 2014, lo más probable es que se haya generado un ajuste en la fecha de aplicación del nuevo marco normativo, y el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

En su comunicación se hace referencia a un período de gracia durante la fase de construcción, y se informa que la deuda subordinada genera intereses al DTF+XXX; en otro apartado se indica que la entidad se está financiando a una tasa del 0% durante el período de construcción.

Con esta información no es posible determinar si los cálculos del valor razonable de la deuda en su reconocimiento inicial cumplen los

requerimientos establecidos en la NIIF 9 para un instrumento de deuda que se contabiliza como un activo financiero al costo amortizado. Si existe un período durante el cual no se causan ni acumulan los intereses, esto tiene efecto en el cálculo del valor razonable y en la estimación del costo amortizado del pasivo financiero.

Si la deuda subordinada fue adquirida con anterioridad a la presentación de los últimos estados financieros o a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, la administración de la entidad debería analizar si los requerimientos de la Ley 1819 son aplicables.

Según la información suministrada en su consulta se entendería que la deuda subordinada fue adquirida a inicios del año 2013, y que esta será cancelada en su totalidad en el año 2025.

En la consulta no se suministra información sobre la forma en que fueron reconocidos los desembolsos realizados en la ejecución del contrato de concesión o los ajustes en el período de transición, que según la IFRIC 12 podrían ser contabilizados aplicando el modelo de activo financiero o el modelo de activo intangible. Esta información es importante, dado que los costos financieros incurridos por la entidad, incluidos los derivados de deudas con intereses implícitos, pueden ser capitalizados como parte del costo del activo intangible, y su entendimiento permitiría aclarar si la diferencia temporaria genera o no genera impuesto diferido.

La tabla suministrada, que incluye datos sobre la amortización de la diferencia entre el valor nominal de la deuda y su valor razonable, está incompleta, dado que no puede determinarse la forma en que fue contabilizada la fecha en que fue contabilizada la deuda subordinada en la fecha de su reconocimiento inicial, ni sobre la forma en que fue reconocida la diferencia entre el valor nominal y el valor razonable de la deuda.

La NIIF 9, establece un tratamiento especial para el reconocimiento de las diferencias entre el precio de la transacción y el valor razonable en la fecha del reconocimiento inicial (Ver párrafo B5.1.2. A.).

Para determinar la existencia de activos o pasivos por impuestos diferidos, es de alta pertinencia determinar la forma en que la diferencia entre el valor nominal del préstamo y el valor razonable fue reconocida inicialmente en los estados financieros, que según el párrafo referido pudo ser reconocida en el estado de resultados o como un ingreso diferido. (...)

Indemnizaciones

Concepto	Pregunta
2017-0230	*Me dirijo a ustedes con el fin de solicitar su concepto sobre el manejo de ingreso por concepto de indemnización de seguro de cartera bajo normas internacionales de contabilidad, según el siguiente ejemplo:* *La compañía industria" XYZ" tiene asegurada su cartera con una compañía aseguradora, cuyo contrato estipula un deducible del 10%, el cliente "ZZZ", no puede cancelar, por lo que se solicita al seguro la indemnización, dicho seguro cancela a la compañía "XYZ" el 90% del valor de la cartera del cliente que no pago.* *¿Bajo las NIIF como debería registrarse el pago de dicha indemnización?* *Para ello tengo dos puntos de vista así:* *1.- Con el 90% que paga la aseguradora debería registrarlo como un ingreso en resultados efectuando los siguientes registros:* *Crédito: Ingreso por reclamo aseguradoras (90)* *Debito: Caja o Bancos 90* *2.- Con el 90% que paga la aseguradora debería afectar directamente la cartera del cliente como si fuese un pago de dicho cliente:* *Crédito: Cuentas por cobrar clientes (90)* *Debito: Caja o bancos 90* *Aclaro que a dicha cartera se le ha venido calculado deterioro de cartera, pero mi consulta está dirigida a cómo manejar el ingreso recibido de la aseguradora bajo el punto de vista NIIF.*

Respuesta

Una entidad que haya sido clasificada en los Grupos 2 o 3, aplicará las disposiciones de los anexos técnicos 2 o 3 del marco técnico normativo contenido en el Decreto 2420 de 2015, según sea el caso. A continuación se incorporan apartes de estas normas:

Grupo 2 – NIIF para las Pymes	Grupo 3 – Microempresas
Medición posterior - *Activos financieros y pasivos financieros* *2.47 Una entidad medirá los activos financieros básicos y los pasivos financieros básicos, según se definen en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos, al costo amortizado menos el deterioro del valor excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o acciones preferentes sin opción de venta que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad de otro modo sin esfuerzo o costo desproporcionado, que se miden al valor razonable con*	

Grupo 2 – NIIF para las Pymes	Grupo 3 – Microempresas
cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado. *2.48 Una entidad generalmente medirá todos los demás activos financieros y pasivos financieros al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados, a menos que esta Norma requiera o permita la medición conforme a otra base tal como el costo o el costo amortizado.*	
Deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado ***Reconocimiento*** *11.21 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos financieros que se midan al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la entidad reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.* *11.22 La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado incluye información observable que requiera la atención del tenedor del activo respecto a los siguientes sucesos que causan la pérdida:* *a. dificultades financieras significativas del emisor o del obligado;* *b. infracciones del contrato, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o del principal;* *c. el acreedor, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, otorga a éste concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias;* *d. pase a ser **probable** que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; o* *e. los datos observables que indican que ha habido una disminución medible en los flujos futuros estimados de efectivo de un grupo de activos financieros desde su reconocimiento inicial, aunque la disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos en el grupo, tales como condiciones económicas adversas nacionales o locales o cambios adversos en las condiciones del sector industrial.* *11.23 Otros factores que también pueden ser evidencia de deterioro del valor incluyen los cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera el emisor.* *11.24 Una entidad evaluará el deterioro del valor de los siguientes activos financieros de forma individual:* *a. todos los instrumentos de patrimonio con independencia de su significatividad; y*	***Deterioro y valor recuperable*** ***Reconocimiento*** *2.34 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una microempresa evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro o de recuperación del valor de los activos, de que trata esta norma. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la microempresa reconocerá inmediatamente en cuentas de resultado una pérdida por deterioro del valor.* *2.35 La microempresa medirá pérdida por deterioro del valor de la siguiente forma: la pérdida por deterioro .es la diferencia entre el valor en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del valor (que podría ser cero) que ésta recibiría por el activo si se llegara a vender o realizar en la fecha sobre la que se informa.* ***Reversión*** *2.36 Si en periodos posteriores se disminuye la cuantía de una pérdida por deterioro del valor y la disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento inicial del deterioro, la microempresa revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad. La recuperación del deterioro de valor no puede llevar el valor del activo a un monto neto en libros superior al que hubiera tenido, si no hubiera sufrido ese deterioro. La microempresa reconocerá inmediatamente el monto de la reversión en las cuentas de resultado.*

Grupo 2 – NIIF para las Pymes	Grupo 3 – Microempresas
b. otros activos financieros que son significativos individualmente. *Una entidad evaluará el deterioro del valor de otros activos financieros individualmente o agrupados sobre la base de características similares de riesgo crediticio.*	
Medición *11.25 Una entidad medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes instrumentos medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:* *a. Para un instrumento medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 11.14(a), la pérdida por deterioro* ***es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectivo original del activo****. Si este instrumento financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro del valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).* *b. Para un instrumento medido al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con los apartados (b) y (c)(ii) del párrafo 11.14, la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el activo si se vendiese en la fecha sobre la que se informa.*	
Reversión *11.26 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuyese y esta disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la entidad revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad, ya sea directamente o mediante el ajuste de una cuenta correctora. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero (neto de cualquier cuenta correctora) que exceda al importe en libros que habría tenido si anteriormente no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor. La entidad reconocerá el importe de la reversión en los resultados inmediatamente.*	

De acuerdo con lo anterior, si la compañía tiene asegurado el pago del 90% del valor nominal de su cartera, en un plazo de “n” días con posterioridad a su vencimiento, considerará esta situación al establecer el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, que son descontados a la tasa de interés efectivo original del activo.

Dependiendo de la fecha estimada en que será recibido el valor de la garantía, esto puede afectar la estimación del importe de pérdidas por deterioro, dado que el impacto del descuento sería menor si los flujos se reciben en una fecha cercana a la fecha de vencimiento o si el pago es aplazado en un período mayor, por efecto del plazo requerido para formalizar y cumplir los requisitos para el cobro de la garantía.

Por las razones anteriores, este Consejo es de la opinión que se deben registrar dos transacciones separadas: una para efectuar el reconocimiento inicial de las cuentas por cobrar y los ingresos, para lo cual considerará lo establecido en la sección 23 (Grupo 2) o en el capítulo 12 del marco técnico de microempresas (Grupo 3) si esta norma es aplicable, y otra para reconocer en un período posterior las contingencias de pérdida de las cuentas por cobrar.

En el reconocimiento inicial los ingresos y las cuentas por cobrar serán reconocidos por el importe total, salvo que la entidad disponga de evidencia objetiva de que el monto total no será recuperado, por la existencia de un componente financiero implícito que es material, o por tener la certeza de que los flujos de efectivo futuros se producirán por el cobro de la garantía.

En este caso, en el reconocimiento inicial se registraría el importe neto que resulta de descontar los flujos de efectivo estimados que serán recuperados directamente del cliente o por el cobro de la garantía, respectivamente.

En la fecha en que sea exigible el reembolso del 90% del valor de la cartera, y se cumplan los requisitos para la baja en cuenta (Ver párrafos 11.33 a 11.35 del marco técnico del Grupo 2) la entidad procederá a reconocer los derechos de cobro a cargo de la compañía de seguros, dará de baja el saldo neto de la cartera (valor nominal menos el importe del deterioro), y reconocerá cualquier diferencia contra el estado de resultados.

En todo caso, es de alta importancia que la entidad verifique que se ha transferido el control y que no existe ninguna responsabilidad asociada con los beneficios económicos futuros generados por la cartera que ha sido transferida a la compañía de seguros.

Indemnizaciones

Concepto	Pregunta
2017-0380	*Favor ampliar su concepto CTPC-10-00407-2017 por las siguientes inquietudes:* *¿Su concepto adjunto aplicado para grupo 2 aplica en similar circunstancia para NIIF Plenas?* *Cuando en su antepenúltimo párrafo del concepto se refiere a: "la entidad procederá a reconocer los derechos de cobro a cargo de la compañía de seguros" ¿necesariamente implica un registro (crédito) a Resultados (PyG)?*

Respuesta

(…) Tratándose de entidades que aplican el marco técnico normativo del Grupo 1, para la medición posterior de la cartera, se tendrá en cuenta lo dispuesto en la NIIF 9, párrafo 5.2, para la medición del deterioro tendrá en cuenta lo dispuesto en la NIIF 9, párrafo 5.5, y para la baja en cuentas hará uso de lo dispuesto en la NIIF 9, párrafo 3.2.

Cuando en su antepenúltimo párrafo del concepto se refiere a: "*la entidad procederá a reconocer los derechos de cobro a cargo de la compañía de seguros*" ¿necesariamente implica un registro (crédito) a Resultados (PyG)?

Consulta 2017-0230 a la que hace referencia el consultante

En la fecha en que sea exigible el reembolso del 90% del valor de la cartera, y se cumplan los requisitos para la baja en cuenta (Ver párrafos 11.33 a 11.35 del marco técnico del Grupo 2) **la entidad procederá a reconocer los derechos de cobro a cargo de la compañía de seguros**, dará de baja el saldo neto de la cartera (valor nominal menos el importe del deterioro), y reconocerá cualquier diferencia contra el estado de resultados. En todo caso, es de alta importancia que la entidad verifique que se ha transferido el control y que no existe ninguna responsabilidad asociada con los beneficios económicos futuros generados por la cartera que ha sido transferida a la compañía de seguros.

La respuesta es clara al indicar que la entidad dará de baja la cuenta por cobrar y las pérdidas por deterioro que hayan sido reconocidas, registrando a su vez una cuenta por cobrar a cargo de la compañía de seguros. Por lo anterior, no deben entenderse que la cuenta por cobrar a cargo de la compañía de seguros es contabilizada contra los ingresos de la entidad, esta es la contrapartida de la cuenta por cobrar, que es dada de baja en la fecha en que se hace exigible la garantía.

Por lo anterior, el ingreso o gasto reconocido en el estado de resultados, sólo sería aplicable cuando exista una diferencia entre el valor en libros de la cuenta por cobrar previamente registrada y que es dada de baja en cuentas, y la cuenta por cobrar a cargo de la compañía de seguros.

Ingresos - reconocimiento por avance de obra

Concepto	Pregunta
2017-0147	*Según la Sección 23 (…), para el reconocimiento del ingreso según el grado de terminación de una transacción (23.22); ¿cómo se puede implementar lo del avance de obra?; para la aplicación de esta sección en una compañía se implementó un cuadro de avance de obra; el tratamiento que se le dio es el siguiente: registrar en el mes en curso la obra ejecutada pendiente por facturar con su respectivo costo y en el mes siguiente cuando entregan la nueva información actualizada y depurada (el valor nuevo indica lo vigente a la fecha), se reversa el ajuste anterior y se causa el nuevo; la inquietud surge cuando la información es de un año a otro, al reversar en enero del año siguiente los ingresos pendientes por facturar de diciembre para causar los nuevos, se debe hacer en las mismas cuentas contables, es decir, reversar la cuenta del ingreso dando lugar a un ingreso de naturaleza DB, o se debe realizar contra un gasto? ¿Al realizar el ajuste del periodo vigente si lo hago en la misma cuenta se netea, esto se puede realizar?*

Respuesta

(…) Una entidad que aplique el marco técnico del Grupo 2, al contabilizar un contrato de construcción tendrá en cuenta lo establecido en los párrafos 23.17 a 23.27 de la Sección 23 de la NIIF para las Pymes (Ver anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen). También considerará lo establecido en los párrafos 10.2 a 10.6 para la selección y aplicación de las políticas contables.

Ahora bien, para determinar el grado de avance requerido en la norma se considerará lo establecido en el párrafo 23.22, que indica lo siguiente:

"23.22 Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

a. la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.

b. inspecciones del trabajo ejecutado.

c. la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado".

Sobre el particular es importante señalar que el grado de terminación de la obra, determinado por alguna de las opciones señaladas en el párrafo anterior, se multiplica por el monto total de los ingresos esperados del contrato y que cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en la norma. Este valor así determinado representa el monto de los ingresos por contratos de construcción que pueden ser reconocidos en el período.

En períodos posteriores, dado que lo más probable es que el grado de porcentaje de terminación se haya incrementado nuevamente se multiplica este porcentaje por los ingresos totales esperados del contrato, monto que al ser comparado con los valores reconocidos en períodos anteriores, determinaría el monto de los ingresos reconocidos en el período.

Los ingresos totales del contrato están conformados por:

a. el importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato; y

b. las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones e incentivos: (i) en

la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y (ii) sean susceptibles de medición fiable.

En conclusión, al contabilizar un contrato de construcción, cuando las estimaciones del porcentaje de obra cambien, no es adecuado reconocer los ingresos o costos de períodos anteriores, lo adecuado es reconocer como ingreso la diferencia entre los ingresos totales estimados y el valor estimado en períodos anteriores, ya sea que se trate de un período intermedio o de fin de ejercicio (…).

Ingresos recibidos para terceros

Concepto	Pregunta
2017-0238	*"(…) En un establecimiento público tipo restaurante, bar, discoteca, como oferta al público se tiene a un profesional del tarot, quien presta el servicio de la lectura de cartas a la clientela que así lo desee, cobrándole el profesional al cliente la respectiva tarifa. Para dicha actividad el establecimiento acondiciona un espacio para realizar el trabajo; aclarando que no existe ningún tipo de contrato laboral o de relación laboral del profesional del Tarot con el establecimiento. (…).* *Para el caso de las tarjetas, el establecimiento paga el servicio al profesional por medio de un recibo debidamente diligenciado como retribución directa a lo pagado por cada cliente que cancela con las mencionadas tarjetas, porque el profesional requiere de su pago de inmediato. Luego el establecimiento recupera el pago al profesional por el datafono, cobrando, declarando, y pagando el IVA, incluyendo el desembolso al profesional en su contabilidad como "Ingresos para terceros".* *La consulta, el concepto que se les pide, es: (…) 3. Si el profesional del Tarot es régimen simplificado y el establecimiento sólo le paga lo que se dio por el datafono, determinándolo como "ingresos para terceros"; el establecimiento no se perjudica en ningún momento en el hecho de retribuirle de manera directa y anticipada al profesional del Tarot lo pagado a sus lecturas y luego espera compensar dicho pago con el desembolso que después haga la empresa emisora de la tarjeta?"*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 (…), es decir, la NIIF para PYMES.

Dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, la practica descrita acerca del reconocimiento de los ingresos por parte del establecimiento y posterior pago en efectivo al profesional del Tarot, no constituye perjuicio para las partes y al ser catalogados como "*ingresos recibidos para terceros*" evidencia la intermediación del establecimiento para el proceso de recaudo de los pagos al profesional de Tarot, entendiéndose que dichos ingresos deben ser reconocidos como un pasivo, dando cumplimiento a los parámetros de reconocimiento de ingresos definidos en el numeral 23.4 del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, (…), el cual enuncia:

"23.4 Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad."

Aclaramos que la presente respuesta se desarrolló desde una perspectiva netamente contable y cualquier asunto relacionado con los efectos fiscales de las operaciones descritas en la consulta debe ser consultado con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN (...)

Ingresos para terceros

Concepto	Pregunta
2017-0253	"*Las agencias de carga internacional, manejan la venta de fletes, los cuales se compran a otros agentes de carga o empresas de transporte marítimo, aéreo y multimodal, en ese proceso como su actividad es de intermediación hay un aumento al costo del flete para que exista una ganancia.* *Al facturar no se muestra cuál es el valor de la ganancia en el flete y no se puede colocar el valor neto ya que se pierde el concepto de comprar y vender fletes, y el cliente sabría cuánto está ganando el agente de carga y decidiría hacerlo directamente, como la actividad de intermediación está gravada con Impuesto a las ventas pero los fletes no, se maneja la figura de ingresos por cuenta de terceros y cuando se realiza el pago son costos por cuenta de terceros.* *Con el fin de dar cumplimiento a la normatividad Fiscal, Contable y financiero, me interesa un concepto de cómo manejarlo contablemente ya que actualmente no está bien definidos los parámetros en este caso y lo que se realizan son ajustes y reclasificaciones de ingresos y el IVA queda sin causarse"*

Respuesta

(…) En cuanto al segundo interrogante, la entidad sólo debe reconocer como ingresos el valor correspondiente a las entradas que constituyan beneficios económicos para la entidad, lo que implica que son valores sobre los que la entidad puede efectuar una gestión directa y disponer de los recursos. Los demás dineros recaudados que tienen obligación de reembolso a un tercero corresponden a un pasivo, debido a que la entidad realiza una labor de intermediación por la que devenga sólo una participación según la información suministrada por el consultante (ver párrafo 23.4 de la NIIF para las PYMES).

Adicionalmente, puede ampliar la información sobre este tema en los conceptos 2014-219, 2015-025, 2015-217 y 2016-005 emitidos por este Órgano de Normalización Técnica (…).

Para una mejor comprensión, ilustramos con un ejemplo las respuestas:

La compañía transportadora presta un servicio por valor de $1.000.000 y tiene un contrato con un transportador al cual cobra una comisión de intermediación del 20% sobre el valor facturado. Los registros contables serian:

En el momento de la facturación.

Concepto	Debe	Haber
Ingreso Comisiones		200.000
Impuesto sobre las ventas		38.000 [13]
Cuenta por Cobrar	1.038.000	
Ingresos recibidos para terceros		800.000
Sumas Iguales	**1.038.000**	**1.038.000**

Ahora bien, cabe recordar que las funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fueron establecidas en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, en la Ley 1314 de 2009 y en el artículo 1° del Decreto 3567 de 2011. Dentro de las funciones señaladas (…) el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, no es competente para pronunciarse sobre temas fiscales, (…)

[13] 200.000 * 19%

Ingresos en contrato de mandato por administración en copropiedades

Concepto	Pregunta
2017-0255	*"(…) Somos una empresa dedicada a prestar servicios de administración de propiedad horizontal, dicha actividad la realizamos con personal que contratamos por prestaciones de servicios o por contrato laboral según los requerimientos de nuestros clientes, de igual modo nuestros clientes (propiedades horizontales) nos contratan por medio de un contrato de mandato para administrar la copropiedad, o por servicios. La consulta básicamente se dirige a poder identificar si es posible facturar nuestros servicios en dos conceptos. Uno por pago a cuenta de terceros así recuperar lo que gastamos en pago de nómina u honorarios de nuestros administradores y otro por ingresos directos de la empresa que es nuestro servicio de representación legal y administración.* *Lo anterior ya que de no ser como lo planteamos nos aplicarían retenciones sobre unos montos altos que básicamente es para pago se honorarios y salarios. Además, la base del IVA sería alta y eleva el costo del servicio haciéndonos poco competitivos."*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 (…), es decir, la NIIF para PYMES.

El párrafo 23.8 del a Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*, establece:

"23.8 Normalmente, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables de forma separada de una única transacción cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores. Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial logrado no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones de forma conjunta cuando venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes en una fecha posterior, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción."

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta, en nuestra opinión, el concepto bajo el cual se facture a los clientes debe ser aquel que fue establecido en el contrato de prestación de servicios con el cual se oficializó la relación comercial.

Respecto a la contabilización de los diferentes conceptos inherentes a la prestación del servicio, enunciados dentro de la consulta, vemos razonable el uso de ingresos recibidos para terceros e ingresos directos a favor de la empresa, siempre y cuando se apliquen los criterios de reconocimiento de ingresos, enunciados en el articulado antes citado y contenido en el anexo No .2 del Decreto 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016. (…).

Ingresos en entidades sin ánimo de lucro

Concepto	Pregunta
2017-0970	*"Un club deportivo, perteneciente a régimen especial cuyo principal ingreso son aportes de los socios maneja sus operaciones con recibo de caja y comprobantes de egreso, ¿es la forma correcta de hacerlo, teniendo en cuenta que en ocasiones alquilan el terreno del club para partidos particulares? ¿Cómo sería el manejo adecuado para las cuotas de sostenimiento y otros ingresos?"*

Respuesta

(…) A continuación, damos respuesta a su consulta en los siguientes términos: el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 señala respecto al tema de los soportes:

"Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren. Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación. Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle."

Por lo anterior, los documentos que cumplan con lo señalado anteriormente podrán ser considerados como soportes para efectos contables, ejemplos de este tipo de soportes pueden ser: facturas o documentos equivalentes, recibos de caja, cuentas de cobro, contratos, escrituras públicas, notas débito o crédito, notas de contabilidad, comprobantes de ingreso o egreso, recibos de caja, consignaciones, remisiones, órdenes de compra, pagarés, entradas o salidas de almacén, entre otros.

Ahora bien, el CTCP se ha pronunciado en otras consultas similares con respecto a documentos soporte en los conceptos No 2016-242, 2016-260, 2016-481, y 2016-802 emitidos por este Órgano de Normalización, los cuales podrá ubicar en la dirección http://www.ctcp.gov.co/ en el enlace conceptos.

En cuanto a su consulta sobre el tratamiento contable de las cuotas de sostenimiento y otros ingresos, es válido aclarar que este Consejo emitió el "Documento de Orientación Técnica 14 - Entidades Sin Ánimo de Lucro" que indica:

"i. Clubes sociales y deportivos: Estas entidades suelen ser sin ánimo de lucro. Sin embargo, en algunos casos desarrollan actividades comerciales que hacen que el comportamiento de sus operaciones sea con ánimo de lucro, tal como sucede con los clubes que prestan servicio de admisión con cobro al público, o los clubes profesionales de fútbol o ciclismo, por mencionar algunos.

En nuestra opinión, si las actividades son fundamentalmente generadoras de ingresos que producen excedentes, no se trata de ESAL sino de entidades con fines lucrativos, así legalmente están constituidas como ESAL.

Los clubes regularmente cobran derechos de afiliación, que pueden ser reembolsables, transferibles o ninguna de las dos. Los derechos reembolsables a la liquidación o transferibles tienen la connotación de patrimonio y corresponden a aportes permanentes, es decir, activos netos no restringidos.

Por el contrario, los aportes reembolsables tienen la connotación de pasivo y no corresponden a activos netos. Las cuotas de sostenimiento o administración son contribuciones que hacen parte de los ingresos y por consiguiente también del activo neto sin restricciones.

Muchos clubes poseen inmuebles de alto valor. Su tratamiento contable debe hacerse de acuerdo con el marco técnico normativo que corresponda en todos los aspectos. Los clubes deportivos que forman jugadores no deben capitalizar esas partidas, dado que harían parte de un intangible formado, el cual está sometido

a los requerimientos de la NIC 38 y la Sección 18 de la NIIF para las PYMES.

En el caso del Grupo 1, difícilmente esos derechos cumplen los requisitos de reconocimiento como desarrollo, porque es muy difícil medir el costo, y aún si se hace, es también difícil establecer la probabilidad de beneficios económicos futuros, que sólo llegarán si el jugador se hace profesional o pueden venderse sus derechos.

Si se trata del Grupo 2, de plano los costos de desarrollo no son capitalizables, por lo cual deben tratarse como gastos. Finalmente, en cuanto a los derechos de transferencia, deben reconocerse por el costo y amortizarse por el menor tiempo entre la duración del contrato y la vida útil estimada del jugador, por lo cual se hace necesaria una prueba de deterioro anual.

En el Grupo 1, aunque los intangibles pueden medirse al valor razonable, la inexistencia de precios de mercado para cada jugador hace inaplicable en la práctica este modelo. Si los clubes son entidades lucrativas, los principios de reconocimiento y medición expresados en los párrafos anteriores son similares."

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, las cuotas de sostenimiento y otros ingresos, deben ser reconocidos en el estado de resultados (si es una entidad con ánimo de lucro) o en el estado de actividades (si es una entidad sin ánimo de lucro) como un ingreso.

Ingresos por recaudo cajas de compensación

Concepto	Pregunta
2017-0893	*(…) solicitamos aclarar con su concepto técnico las siguientes consultas:* *El parágrafo 1 del Artículo 19 de la Ley 1797 del 13 de Julio de 2016, (…) dice:* *"Los recursos recaudados por las Cajas de Compensación Familiar, por concepto de la prestación social Subsidio Familiar, se contabilizarán como ingresos, sin perjuicio de la destinación específica que define la Ley para esos recursos".* *De acuerdo a lo establecido en la norma anterior, se observa que esta probablemente contradice lo establecido en las siguientes normas promulgadas con anterioridad (antinomia jurídica):* *Artículo 41 de la Ley 21 de 1982 textualmente dice:* *"Las Cajas de Compensación Familiar tendrán entre otras, las siguientes funciones:* *1) Recaudar, distribuir y pagar los aportes destinados al subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), las escuelas industriales y los institutos técnicos en los términos y con las modalidades de la Ley.* *2) Organizar y administrar las obras y programas que se establezcan para el pago del subsidio familiar en especie o servicios, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 62 de la presente Ley.* *3) Ejecutar, con otras Cajas o mediante vinculación con organismos y entidades públicas o privadas que desarrollen actividades de seguridad social, programas de servicios, dentro del orden de prioridades señalado por la señale la Ley.* *4) Cumplir con las demás funciones que señale la Ley". (…)* *(…)* *Así las cosas, se requiere tener claridad jurídica por medio de un concepto del Consejo Técnico de la Contaduría respecto de:* *¿Cuál sería la NIC o NIIF para PYMES aplicable a la Caja de Compensación Familiar COMFENALCO ANDI Cartagena para el registro contable idóneo del recaudo del 4% por concepto de parafiscales , que según artículo 41 de la Ley 21 de 1982 están facultadas para recaudar, distribuir y pagar los aportes destinados al subsidio familiar, siendo que la Caja en las Notas a los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2016 revela la declaración de cumplimiento al marco regulatorio dispuesto en el Decreto 3022 de 2013 y sus modificaciones y adiciones, así mismo, al Decreto Único Reglamentario 2420 del 14 de diciembre de 2015 y el Decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, el cual tiene como referentes las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES (NIIF para PYMES) y corresponden al período del 1° de enero al 31 de diciembre de 2016?* *¿La Caja de Compensación Familiar COMFENLACO ANDI Cartagena, debe registrar los recaudos realizados del 4% por concepto de parafiscales como ingreso operacional aumentando su patrimonio en aplicación del Parágrafo 1° del Artículo 19 de la Ley 1797 del 13 de julio de 2016 o como un pasivo por ser estos recaudos a favor de terceros en aplicación del Artículo 41 de la Ley 21 de 1982 y del párrafo 8 de la NIC 18 y demás normas contrarias parágrafo 1° del Artículo 19 de la Ley 1797 del 13 de julio de 2016 antes citadas?*

Concepto	Pregunta
	Los conceptos solicitados servirán de insumo para el desarrollo del proceso auditor realizado a la Caja de Compensación Familiar COMFENALCO ANDI Cartagena, por tal razón requerimos de la mayor celeridad en la respuesta a este requerimiento.

Respuesta

(…) En primer lugar, le informamos que el CTCP se refirió a este tema, mediante comunicación escrita dirigida al presidente de la Comisión Séptima Constitucional, en la que manifestábamos las razones técnicas por las cuales considerábamos que los recursos recibidos para ser transferidos a terceros no debían generar un incremento patrimonial para las entidades que se encargan de su recaudo. En ella indicábamos lo siguiente:

(…). "Esta instrucción contable afecta el principio de causación, el cual representa uno de los pilares de la contabilidad financiera, y de la preparación de los informes financieros de propósito general, debido a que permitiría reconocer en el estado de resultados (con su correspondiente efecto en el patrimonio) partidas que no cumplen los criterios para ser reconocidas como ingresos, tema sobre el cual este Consejo se ha pronunciado repetidamente desde el mes de octubre del año 2012. Además, permite que la parte de los recursos que por disposiciones legales deben ser transferidos a terceros, como sucede en el caso del subsidio monetario y otros recursos de fondos que no son gestionados por estas entidades, sean reconocidos como ingresos en el estado de resultados de las cajas de compensación.

En las reuniones en las que se ha tratado este asunto, y en el que han participado Autoridades de Regulación, de Supervisión, la Alta Consejería de la Presidencia de la República (Dr. Jaime Bueno), las Cajas de Compensación y otras autoridades, el CTCP ha señalado que los recursos que se reciben para ser transferidos a terceros deben ser reconocidos como un pasivo y no como ingresos en el estado de resultados. Si, eventualmente, estas partidas se registraran como ingresos, el reconocimiento inmediato de un gasto por la obligación de transferir los recursos generaría un efecto neutro en el estado de resultados, pero si las fechas de reconocimiento del gasto son distintas, el efecto es una sobrestimación del patrimonio de estas entidades." (…).

No obstante, lo anterior, en el parágrafo primero del artículo 19 de la Ley 1797, se estableció que los recursos recaudados por las Cajas de Compensación Familiar, por concepto de la prestación social Subsidio Familiar, se contabilizarían como ingresos, sin perjuicio de la destinación específica que define la Ley para esos recursos.

Desde el punto de vista técnico, esta disposición es contraria a los criterios de reconocimiento y medición que están contenidos en los marcos de información financiera del Decreto 2420 de 2015, y que fueron emitidos para desarrollar los requerimientos de la Ley 1314 de 2009; pero su condición de una Ley de la República hace presumir que ella goza del principio de legalidad.

Por lo tanto, el CTCP como órgano de normalización técnica no tiene competencia para pronunciarse sobre la legalidad de esta disposición, por cuanto su función es la de emitir recomendaciones sobre las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información que rigen en el país, fundamentado en los criterios y el debido proceso establecido en el artículo 8 de la Ley 1314 de 2009.

Ahora bien, antes de la expedición de la Ley, el CTCP se refirió en varias consultas a la forma adecuada para la contabilización de los recursos de las cajas de compensación, indicando que los recursos del subsidio monetario, tal como se indicó antes, no deberían generar un incremento en el patrimonio en estas entidades.

Esto se fundamenta en las estructuras de conceptos que forman parte de las normas de información financiera compiladas en el Decreto 2420 de 2015 y en otras normas que la modifican adicionan o sustituyen.

Una relación de estos conceptos se presenta en el cuadro siguiente.

CONSULTA	FECHA	TEMA
2013-0236	15/08/2013	Tratamiento contable del recaudo realizado por las cajas de compensación
2014-0059	18/02/2014	Registro contable de los recaudos por concepto de parafiscales y sus respectivos intereses de mora
2014-0486	10/09/2014	Tratamiento contable de los recursos parafiscales del 4% en las Cajas de Compensación Familiar
2014-0657	14/11/2014	Tratamiento contable de los recursos parafiscales del 4% en las Cajas de Compensación Familiar
2015-0449	03/06/2015	Tratamiento contable de los recursos parafiscales del 4% en las Cajas de Compensación Familiar
2015-619	22/07/2015	Ingresos no operacionales para cajas de compensación
2016-566	14/07/2016	Consulta Ley 1797 de 2016, ingresos Cajas de Compensación Familiar
2016-991	29/12/2016	Hallazgo Caja de Compensación CAFAM

(…)

En relación con las normas aplicables para la contabilización de los recaudos de las cajas de compensación en una entidad que aplique el marco técnico del Grupo 2, la Sección 23, de este marco de información financiera, contiene directrices para el reconocimiento de los ingresos ordinarios. La Sección 2 también establece definiciones y principios generales para el reconocimiento de activos pasivos, ingresos y gastos.

Para finalizar, este Consejo considera pertinente que en las evaluaciones realizadas se tenga en cuenta cual es el marco de información financiera que aplica la caja, y las fechas de elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura y de los primeros estados financieros. (…)

En conclusión, el parágrafo 1 del Artículo 19 de la Ley 1797 de 2016 estableció una excepción para el reconocimiento de los recursos del subsidio monetario, que modifica el concepto de causación y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos contenidos en los marcos de información financiera, la cual tiene efecto en la representación fiel y pertinencia de los informes financieros de propósito general elaborados por estas entidades.

Por otra parte, se deberá tener en cuenta que, si la entidad reconoce los recaudos del subsidio monetario como un ingreso, al mismo tiempo debería reconocerse el pasivo, cargando el gasto correspondiente. De no hacerlo, se generarían incrementos patrimoniales con recursos que en esencia son para transferencia a terceros. (...)

Ingresos en telecomunicaciones

Concepto	Pregunta
2017-0041	*Desde el 3 de abril de 2009, la empresa tiene un contrato de distribución de bienes y servicios con (…), es decir venta de equipos de telefonía celular y planes de telefonía celular, servicio de telefonía fija, internet y parabólica.* *En la venta de los equipos telefónicos existen dos modalidades, ventas prepago y pospago. Con relación a la venta de equipos prepago existe un margen de ganancia entre el precio de compra y el precio de venta. El precio de venta es establecido por claro de acuerdo a una circular, es decir el margen de ganancia es establecido por claro.* *En las ventas pospago, el proveedor nos envía los equipos por 30 días, tiempo en el cual se deben vender los equipos, si estos no son vendidos, se devuelven y el operador (…) nos penaliza con una multa o existe la posibilidad de comprarlos o convertirlos a prepago. En este caso, cuando se realiza la venta igualmente debemos consultar el portal de claro para conocer el precio de venta del equipo, es decir que no existe margen de ganancia en esta modalidad. Posteriormente nos llega la factura de compra de los celulares que efectivamente se vendieron.* *En la primera modalidad de venta, lo que el distribuidor en este caso (…) recibe es el margen de ganancia entre la compra y la venta de los celulares.* *En la segunda modalidad de venta, lo que el distribuidor recibe a cambio por la venta es una comisión, que está ligada a cómo el cliente realice la compra, es decir si es a crédito o contado y si la venta del celular está ligada con un plan de datos o de minutos. Es decir, recibimos comisión por la venta del celular y comisiones residuales de acuerdo al plan adquirido por el cliente.* *Con relación a la venta de planes de telefonía fija, internet y parabólica, se reciben comisiones de acuerdo al plan vendido. Cada vez que existe la venta de un equipo en modalidad pospago, el cliente puede realizar el pago, abonando una parte del equipo y el saldo restante lo queda debiendo al operador (…). Este abono lo puede realizar mediante efectivo, tarjeta débito o crédito. Al día siguiente de ocurrido este hecho económico se procede a depositar el valor recibido por el cliente, a las cuentas del operador (…). Es decir, en esta modalidad, los ingresos son recibidos para el operador (…). Es decir, cada vez que se realiza una venta de un equipo o plan, el cliente puede realizar el pago total o realizar un abono del valor total, en este hecho (…); expide factura de venta por el total del equipo o del plan, al siguiente día, se depositan los valores recibidos al operador.* *De acuerdo a lo anteriormente expuesto, durante la vigencia del contrato tanto las ventas pospago y prepago se han registrado como ventas o ingresos propios, es decir la venta de equipos y planes prepago se registran como ingresos operacionales, al igual que las comisiones que recibimos producto de la venta de equipos y planes. (…)* *La pregunta (…) es que si los ingresos recibidos por la venta de equipos pospago y planes son ingresos recibidos para terceros y sólo las comisiones recibidas por las ventas de equipos y planes prepago son ingresos operacionales (…)*

Respuesta

(…) En primer lugar debemos señalar que el CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre los efectos fiscales que podrían generarse por un cambio en la política contable para el reconocimiento de los ingresos generados por la venta de equipos y planes de telefonía celular, servicio de telefonía fija, internet y parabólica.

Para que se dé respuesta sobre los efectos fiscales daremos traslado de su consulta a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales "DIAN".

En lo relacionado con los efectos contables, a continuación, señalamos algunas disposiciones de las normas técnicas que deberían ser consideradas al establecer las políticas para el reconocimiento de ingresos por la venta de bienes o servicios:

Grupo 1 – NIIF Completas	Grupo 2 - NIIF para las Pymes
18.8 *Los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio.* ***Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias. De la misma forma, en una relación de comisión, entre un principal y un comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio de la entidad.*** *Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias. En vez de ello, el ingreso de actividades ordinarias es el importe de la comisión. (Negrilla y resaltado por fuera del texto original)*	*23.4 Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, actuando por cuenta propia.* *Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido.* *En una relación de agencia, una entidad (el agente) incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.*

Además de lo anterior, la NIIF 15, norma que aplica para las entidades del Grupo 1, a partir del 1 de enero de 2018, establece lo siguiente en relación con las contraprestaciones del principal y las contraprestaciones del agente:

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal) o bien en organizar para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de

desempeño en su nombre. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) incluyen los siguientes:

a) la otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato;

b) la entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución;

c) la entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado;

d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión; y

e) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio comprometido con cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente).

De acuerdo con lo anterior, los responsables de los estados financieros deberán evaluar si a la luz de los requerimientos contenidos en los marcos técnicos contables la empresa actúa como un agente o como principal en la venta de equipos y planes de telefonía celular, servicio de telefonía fija, internet y parabólica.

En la exposición realizada en su consulta se pueden identificar varios elementos que indicarían que la entidad está actuando como un agente, por lo que les corresponderá a los responsables de los estados financieros, con fundamento en los acuerdos contractuales, establecer si la entidad actúa como un principal o como un agente y efectuar los ajustes correspondientes en sus políticas para el reconocimiento de los ingresos.

Otro aspecto que podría ayudar a definir si la entidad actúa como agente o principal es conocer la forma en que el proveedor[14], reconoce sus ingresos en sus estados financieros, los cuales deben tener en cuenta los enfoques de control y/o de riesgos o recompensas, que deben ser considerados para determinar si procede o no la baja en cuentas de una partida en los estados financieros.

En el enfoque de control, una entidad dará de baja en cuenta un activo o un pasivo cuando este deja de cumplir los criterios de reconocimiento; y en el enfoque de riesgos y recompensas la entidad continuaría reconociendo un activo o un pasivo hasta que la entidad deje de estar expuesta a la mayor parte de los riesgos y recompensas generados por ese activo o pasivo.

En este caso, si el proveedor[15], conserva una exposición significativa a variaciones en los beneficios (riesgos y recompensas) esto se entendería como un indicador de que el control no ha sido transferido. (...)

[14] Se modifica el nombre por el proveedor

[15] Se modifica el nombre por el proveedor

Ingresos – empresa de transporte

Concepto	Pregunta
2017-1110	*"(…), solicitamos (…) interpretación acerca de la forma de contabilización de los ingresos que le corresponderían a la empresa de transportadora habilitada perteneciendo ella al grupo 2 y de los ingresos que le corresponderían a los dueños de los vehículos afiliados a la empresa transportadora; toda vez que la esencia del desarrollo completo de esta actividad y la percepción del ingreso obedece a una participación conjunta de las dos partes y el riesgo en la obtención del beneficio final es compartido; (…) ¿este modelo de negocio encajaría en la NIIF para pymes Sección 15 negocios conjuntos?"*

Respuesta

Definición de negocio conjunto según el párrafo 15.3 de la NIIF para las PYMES:

"Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta."

Definición de ingresos de actividades ordinarias, según el glosario de las NIIF para PYMES:

"Entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio".

El artículo 3 de la Ley 105 de 1993 (…):

"El transporte público es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios sujeto a una contraprestación económica y se regirá por los siguientes principios: (…)

2. Del carácter de servicio público del transporte:

La operación del transporte público en Colombia es un servicio público bajo la regulación del Estado, quien ejercerá el control y la vigilancia necesarios para su adecuada prestación en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad.

6. De la libertad de empresa: (…)

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, para acceder a la prestación del servicio público, las empresas, formas asociativas de transporte y de economía solidaria deberán estar habilitadas por el Estado. Para asumir esa responsabilidad, acreditarán condiciones que demuestren capacidad técnica, operativa, financiera, de seguridad y procedencia del capital aportado. (…)
El transporte de carga será prestado por personas naturales o jurídicas debidamente autorizadas por las autoridades y el Gobierno Nacional regulará su funcionamiento".

Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, el transporte público tanto de pasajeros, como el de carga, debe ser prestado por las empresas transportadoras debidamente acreditadas por parte de la entidad gubernamental competente y no se trata de un "*acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto*" entre la empresa transportadora y el propietario del vehículo en el cual se desarrolla el transporte.

Por lo anterior, no podrá aplicarse la Sección15 de la NIIF para las PYMES "*Negocios Conjuntos*" para este tipo de actividad, sino que deberá aplicar lo normado en la Sección 23 "*Ingresos de Actividades Ordinarias*".

Ingresos - relación de agente o principal

Concepto	Pregunta
2017-675	*La compañía "A" fue creada en Colombia como una SAS (…), su objeto social (…) es prestar servicios de turismo y viajes, actuando como intermediario entre los proveedores de servicios turísticos y los clientes. La compañía (…) tiene por único cliente a su casa matriz, con la cual se suscribió un contrato que contiene las siguientes consideraciones más relevantes:* *La matriz ubicada en el extranjero acordó con la compañía "A" creada en Colombia, la obligación de proporcionar servicios de viaje para un cliente directo de la compañía matriz dentro del alcance del programa de recompensas para lealtad de los viajes del programa para clientes selectos del cliente de la Matriz y sus compañías afiliadas localizadas en países específicos de Centro y Latinoamérica, incluidos clientes localizados en Colombia.* • *La matriz proveerá todos los servicios bajo el acuerdo de clientes fuera de Colombia.* • *La compañía A es una filial de la matriz, ya que esta posee el control total.* • *La matriz contratará a la compañía A para algunos servicios de conexión relacionados con las actividades de reserva de viajes que beneficiarán a los clientes del cliente de la Matriz en Colombia bajo el programa y los clientes de estos futuros clientes localizados en Colombia.* • *La compañía A deberá proveer a la matriz los siguientes servicios en Colombia:* 1. *Gestionar, a beneficio de la matriz, una plataforma de servicio al cliente que permita subir sus preguntas, quejas y/o recursos ("PQRS") en relación con los servicios de reserva de viajes de la matriz.* 2. *Responder las PQRS de manera oportuna y establecidas bajo la protección de las regulaciones de los consumidores colombianos (…);* 3. *Actuar en beneficio de la matriz ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, la Superintendencia de Industria y Comercio y otras autoridades Colombianas competentes, en relación con los PQRS y otros asuntos relacionados con los clientes, (…).* 4. *La compañía A deberá requerir a la matriz la autorización previa y expresa para prestar los servicios relacionados con los acuerdos del cliente, que no estén mencionados anteriormente.* • *Se acuerda expresamente que la compañía A no tendrá autoridad para realizar ofertas a los clientes o terceras partes relacionadas con servicios de agencia de viajes o turísticos bajo el acuerdo con los clientes o de otra forma, o a proveer información relacionada con ellos, y que todos los servicios de agencia de viajes bajo el acuerdo de los clientes serán exclusiva responsabilidad de la matriz.* • *Para los servicios prestados, la matriz en contraprestación deberá pagar a la compañía A una cuota mensual en dólares equivalente a todos los costos administrativos más un 6% de margen aplicado al servicio (cuota de servicios). La tarifa de los servicios incluirá todos los gastos incurridos por el proveedor en relación a los servicios, la cual debe incluir todos los costos de materiales, trabajo, gastos generales, impuestos y otros costos y cargos relacionados a provisiones de los servicios.*

Concepto	Pregunta
	• *El contrato estipula que se garantiza a la matriz que en todo momento la compañía A actuará como un agente independiente y proveedor de servicios, así mismo que no constituye un establecimiento permanente para la matriz en Colombia. En caso de la ruptura de sus obligaciones, la compañía A deberá indemnizar a la matriz por algún impuesto o cargo nacional que pueda ser evaluada o gravada en relación con dicho establecimiento permanente.* *Hasta el momento todos los ingresos y gastos se han registrado contablemente para la compañía A como propios al igual que la comisión del 6% que la misma recibe de casa matriz por su gestión.* *(…)* *Según lo mencionado anteriormente, la pregunta es, ¿De acuerdo con la sección 23 de la NIIF para Pymes o la NIC 18 "Ingreso de actividades ordinarias" estamos ante un caso de agente, y se debería registrar como ingreso de actividades ordinarias únicamente el valor correspondiente a la comisión recibida de casa matriz, o, la empresa en Colombia es considerada una extensión de negocio de la casa matriz y por lo tanto actúa como principal, en cuyo caso se deberían seguir registrando todos los ingresos y gastos como operacionales?*

Respuesta

(…) En primer lugar debemos aclarar que el CTCP no actúa como consultor de los preparadores y usuarios de los informes financieros de propósito general (EFPG), ni tampoco asume ninguna responsabilidad por los juicios y estimaciones realizadas por los responsables de los estados financieros. Tal como se indicó antes, las respuestas a sus consultas son de carácter general y por lo tanto no debe entenderse que ellas se refieren a un caso particular.

Considerando lo expuesto en su consulta hay elementos para concluir que la relación contractual es una relación entre un principal y un agente, y que los ingresos recibidos de terceros no deben ser reconocidos como ingresos en los EFPG, pero esto sólo podrá ser confirmado mediante una revisión detallada del acuerdo contractual suscrito entre la matriz y la entidad constituida en Colombia.

En un contrato de agencia comercial, le corresponderá a la Administración de la entidad, como responsable de los EFPG, al Contador Público, quién los certifica, y al Revisor Fiscal o Auditor Externo, quién los dictamina, en caso de que este exista, efectuar las evaluaciones necesarias para determinar si los ingresos recibidos de terceros son reconocidos en los resultados de la entidad. Para tal fin, se tendrán en cuenta los lineamientos generales contenido en los marcos de información financiera en relación con las actuaciones como principal o agente.

Para el caso expuesto en su consulta, también le recomendamos revisar los requerimientos que sobre políticas, juicios y estimaciones están contenidos en las normas de presentación de estados financieros, las cuales exigen que se revele los principales juicios y estimaciones realizados por la entidad al preparar dichos estados financieros. En el siguiente cuadro se incluye las referencias principales de los marcos de información financiera que aplican entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2, respectivamente. (...)

Descripción	Grupo 1 – NIC1	Grupo 2
Información a revelar sobre políticas contables	117 Una entidad revelará sus políticas contables significativas incluyendo: a. la base (o bases) de medición utilizada para elaborar los estados financieros; y b. las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.	8.5 Una entidad revelará lo siguiente, en el resumen de políticas contables significativas: a. la base (o bases) de medición utilizada para la elaboración de los estados financieros; y b. las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Descripción	Grupo 1 – NIC1	Grupo 2
Información sobre juicios	122 Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucren estimaciones (véase el párrafo 125), que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.	8.6 Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucran estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.
Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación	125 Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de: a. su naturaleza; y b. su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.	8.7 Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha de presentación, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de: a. su naturaleza; y b. su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

Al realizar los juicios descritos anteriormente, también es pertinente que se consulte lo establecido en los Artículos 1317 a 1330 del Código de Comercio, que se refieren al Contrato de Agencia Comercial.

Ahora bien, deberá tenerse en cuenta que los lineamientos contenidos en los marcos de información financiera de los Grupos 1 o 2, se aplican en la elaboración de EFPG, y que ellos pueden presentar diferencias con el tratamiento exigido por las autoridades tributarias. Por lo tanto, las dudas relacionadas con la contabilización para efectos fiscales, deberá ser resuelta por la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (...)

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0356	*"Agradezco informar si un Revisor Fiscal de un conjunto residencial, puede pasar a ser Administrador del conjunto residencial."*

Respuesta

(…) El artículo 48 de la Ley 43 de 1990, establece:

"Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo."

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, un Revisor Fiscal podrá aceptar la designación como administrador de un conjunto residencial, una vez haya transcurrido un año a partir de su renuncia como Revisor Fiscal de la Copropiedad.

Para facilitar el entendimiento y la aplicación de los nuevos marcos técnicos, el CTCP emitió el 20 de octubre de 2015, la Orientación Técnica No. 15 "*Copropiedades de uso residencial o mixto*", (…)

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0689	*"¿Existe algún impedimento para que un contador que fue miembro del Consejo de Administración de una propiedad horizontal pueda ejercer de manera posterior como Revisor Fiscal?"*

Respuesta

El artículo 56 de la Ley 675 de 2001, acerca del Revisor Fiscal establece:

"ARTÍCULO 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, Contador Público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto".

(…) en nuestra opinión todas las copropiedades de uso comercial o mixtas deben tener un Revisor Fiscal y en el caso de que sean copropietarios de uso residencial, es decisión de la asamblea de copropietarios si lo tienen o no. (…) en el caso de las PH netamente residenciales, el Revisor Fiscal sí podrá ser propietario o incluso arrendatario.

Lo que no se puede es tener grado de consanguinidad o afinidad con el consejo de la administración. En conclusión quien haya ejercido como miembro del consejo de administración, salvo que se materialicen las inhabilidades antes citadas, podrán desempeñar sin problema el cargo de Revisor Fiscal de la copropiedad.

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0379	*Me gustaría saber si ustedes o alguna entidad competente emite un certificado o alguna constancia que indique que un contador se encuentra habilitado para ser Revisor Fiscal de una fundación, específicamente porque lo solicita una entidad de nacionalidad noruega.*

Respuesta

(…) Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El literal a) del numeral 1 del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, establece:

"Artículo 13. Además de lo exigido por las Leyes anteriores, se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos:

1. Por razones del cargo.

a) Para desempeñar las funciones de Revisor Fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la Ley o el contrato social así lo determinan. (…)"

Acerca de su pregunta, en nuestra opinión, la Junta Central de Contadores expide una tarjeta profesional de carácter vitalicio, no renovable, la cual es requisito principal para poder ejercer el cargo de Revisor Fiscal en Colombia.

Así mismo, este mismo organismo, expide certificaciones referentes a antecedentes de carácter disciplinario, el cual podría ser un elemento determinante al momento de que la sociedad enunciada en la Consulta desee seleccionar a un profesional de la contaduría pública como su Revisor Fiscal. (...)

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0388	*Estoy en una empresa SAS como contadora por prestación de servicio, esta empresa tiene dos socios, cada uno con el 50% de participación, y los mismos socios con la misma participación tienen otra empresa donde desean que aspire a ser Revisor Fiscal, pero ambas empresas son de los mismos socios con la misma participación. (…) ¿hay inhabilidad? ¿Puede interpretarse que hay subordinadas por ser de los mismos socios?"*

Respuesta

(…) Los artículos 50 y 51 de la Ley 43 de 1990:

"Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones"

Así las cosas, dando respuesta a su primera pregunta, en nuestra opinión, el Contador Público no podrá aceptar la designación como Revisor Fiscal, por los vínculos económicos que median entre este profesional y los socios de entidad donde se desempeña como contador y quienes serán los mismos accionistas de la segunda sociedad.

Acerca de las sociedades subordinadas, los artículos 260 y 261 del Código de Comercio:

"Artículo 260. Subordinación. Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

"Artículo 261. Presunciones de subordinación. Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.

3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad. (…)"

De acuerdo a lo anterior, la consultante deberá validar la materialización de las condiciones antes relacionadas para efectos de determinar si existe subordinación entre las sociedades. Así mismo, para el caso de análisis, de materializarse dicha condición, el Contador Público podrá aceptar la designación como Revisor Fiscal, una vez transcurran seis meses desde el momento de su renuncia como Contador Público de la primera sociedad.

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0429	*(…) Teniendo en cuenta lo contemplado en el art. 215 del Código de Comercio y en concordancia con la consulta 2014-186 (…) referente a que ningún Contador Público puede ejercer como Revisor Fiscal en más de cinco (5) sociedades por acciones, remito la siguiente consulta:* *Hasta el mes de octubre de 2016 ejercí mi cargo como Revisor Fiscal suplente de una empresa por acciones. A la fecha, el Representante Legal de esa empresa no ha tramitado ante la Cámara de Comercio ni ante la DIAN mi retiro de dicho cargo. A la vez, a través de una firma de auditoría donde laboro actualmente, tengo previsto que se me asigne como Revisor Fiscal en algunos de sus clientes (empresas por acciones), por lo cual completaría el tope máximo reglamentado en la norma para ocupar dicho cargo.* *Tramité ante la cámara de comercio del domicilio de mi ciudad la solicitud de mi retiro del cargo del Revisor Fiscal suplente de la empresa inicialmente mencionada, con el propósito de liberar ese cargo que no ejerzo desde el año pasado y asumir el cargo en una nueva compañía. También tengo previsto realizar la misma diligencia ante la DIAN.* *Un funcionario de la Cámara de Comercio me aclaró que en el certificado de existencia y representación legal de la empresa en cuestión, seguiré figurando como Revisor Fiscal suplente con la indicación que he solicitado mi retiro, hasta tanto no se haga la nueva designación.* *Si es así y completo las cinco (5) empresas por acciones ante la cámara de comercio (u otra entidad como la DIAN, Superintendencias, Junta Central de Contadores, Municipios, entre otros organismos de control) a través de la firma de auditoría, legalmente figuraré con 5 o 6 revisorías fiscales?* *Si el caso resulta en 6 revisorías fiscales, lo que se deriva en un incumplimiento a las normas mencionadas anteriormente, no se me estaría impidiendo la posibilidad al ejercicio libre de mi profesión como Contador Público y derecho al trabajo, debido a que la empresa en cuestión no ha cumplido con su deber de formalizar mi retiro del cargo de Revisor Fiscal suplente ante las entidades correspondientes?*

Respuesta

Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El artículo 215 del Código de Comercio, acerca del Revisor Fiscal, establece:

"Art. 215. Requisitos y restricciones para ejercer el cargo de Revisor Fiscal. El Revisor Fiscal deberá ser Contador Público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones. Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un Contador Público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la Ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes."

Adicionalmente, los artículos 163 y 164 del Código de Comercio, establecen:

"ARTÍCULO 163. DESIGNACIÓN O REVOCACIÓN DE ADMINISTRADORES O REVISORES FISCALES. La designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales previstas en la Ley o en el contrato social no se considerará como reforma, sino

como desarrollo o ejecución del contrato, y no estará sujeta sino a simple registro en la cámara de comercio, mediante copias del acta o acuerdo en que conste la designación o la revocación.

Las cámaras se abstendrán, no obstante, de hacer la inscripción de la designación o revocación cuando no se hayan observado respecto de las mismas las prescripciones de la Ley o del contrato.

La revocación o reemplazo de los funcionarios a que se refiere este artículo se hará con el quórum y la mayoría de votos prescritos en la Ley o en el contrato para su designación.

ARTÍCULO 164. CANCELACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN-CASOS QUE NO REQUIEREN NUEVA INSCRIPCIÓN. Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.

La simple confirmación o reelección de las personas ya inscritas no requerirá nueva inscripción."

Así las cosas, dando respuesta a su primera pregunta, en nuestra opinión, la Corte Constitucional en sentencia T-395 del 29 de abril de 2004 ha expresado que,

"la renuncia al cargo por parte del Revisor Fiscal no resulta por si sola suficiente, sino que se requiere necesariamente que lo libere de la responsabilidad derivada del ejercicio del cargo".

Como lo dispone el Código de Comercio en los artículos 163 y 164, el Revisor Fiscal queda separado y liberado de responsabilidad con la inscripción en el registro mercantil de copia del acta del respectivo órgano en la cual se aceptó la renuncia, evento éste en el cual el registro mercantil tiene carácter constitutivo, tal como lo ha reconocido la jurisprudencia y doctrina nacional.

Cuando un Revisor Fiscal presenta renuncia a su cargo y es aceptada, se produce la disolución de los vínculos jurídicos, y en consecuencia, desaparecen para el futuro, los derechos y obligaciones de dicha persona y la sociedad, inherentes a su ejecución.

Por otra parte, es preciso tener en cuenta el pronunciamiento de la Corte Constitucional, sentencia C-021 de 2003 la cual señala que, la responsabilidad que endilgan a los representantes legales y revisores fiscales salientes de sus cargos, mientras se registra un nuevo nombramiento, no puede carecer de límites temporales y materiales. Dichos límites temporales y materiales implican que:

(i) Se reconozca que existe un derecho a que se cancele la inscripción del nombramiento del representante legal o del REVISOR FISCAL en todas las oportunidades en que por cualquier circunstancia cesan en el ejercicio de sus funciones. Este derecho acarrea la obligación correlativa de los órganos sociales competentes en cada caso, de proveer el reemplazo y registrar el nuevo nombramiento. (Resaltado fuera de texto).

(ii) Para el nombramiento del reemplazo y el registro del nuevo nombramiento se deben observar, en primer lugar, las previsiones contenidas en los estatutos sociales.

(iii) Si los estatutos sociales no prevén expresamente un término dentro del cual debe proveerse el reemplazo del representante legal o del REVISOR FISCAL saliente, los órganos sociales encargados de hacer el nombramiento deberán producirlo dentro del plazo de treinta días, contados a partir del momento de la renuncia, remoción, incapacidad, muerte, finalización del término estipulado, o cualquier otra circunstancia que ponga fin al ejercicio del cargo. Durante este lapso la persona que lo viene desempeñando continuará ejerciéndolo con la plenitud de las responsabilidades y derechos inherentes a él. A esta conclusión arriba la Corte, aplicando por analogía las normas que regulan la terminación del contrato de trabajo a término indefinido, contenidas en el artículo 47 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogado por el artículo 5° del Decreto Ley 2351 de 1956. (Resaltado fuera de texto).

(iv) Pasado el término anterior sin que el órgano social competente haya procedido a nombrar y registrar el nombramiento de un nuevo representante legal o REVISOR FISCAL, termina la responsabilidad legal del que cesa en el ejercicio de esas funciones, incluida la responsabilidad penal. No obstante, para efectos de la cesación de la responsabilidad a que se acaba de hacer referencia, el representante legal o el Revisor Fiscal saliente debe dar aviso a la Cámara de Comercio respectiva, a fin de que esa información se incorpore en el certificado de existencia y representación legal correspondiente a la sociedad.

(v) Si vencido el término de treinta días y mediando la comunicación del interesado a la Cámara de Comercio sobre la causa de su retiro no se produce y registra el nuevo nombramiento de quien reemplazará al representante legal o al Revisor Fiscal saliente, este seguirá figurando en el registro mercantil en calidad de tal, pero únicamente para efectos procesales,

judiciales o administrativos, sin perjuicio de las acciones que pueda interponer en contra de la sociedad por los perjuicios que esta situación pueda ocasionarle.

(vi) No obstante todo lo anterior, la falta de publicidad de la causa que da origen a la terminación de la representación legal o de la revisoría fiscal, hace inoponible el acto o hecho frente a terceros, ante quienes el representante legal o Revisor Fiscal que figure registrado como tal continuará respondiendo para todos los efectos legales.

Los anteriores condicionamientos hacen que la permanencia en el registro mercantil de la inscripción del nombre de quien venía ejerciendo la representación legal o la revisoría fiscal de la sociedad se mantenga una vez producida la causa de su desvinculación, como una forma de garantía a los intereses de terceros y por razones de seguridad jurídica. Empero, pasado el término de treinta días, y mediando comunicación del interesado sobre el hecho de su desvinculación, dicha inscripción adquiere un carácter meramente formal".

Acerca de su segunda pregunta, en nuestra opinión, el incumplimiento de una norma relacionada con el límite de revisorías fiscales en sociedades por acciones, que un Contador Público pueda tener, no constituye una violación al libre ejercicio de la profesión, ya que como se mencionó anteriormente, existen vías legales que permitan que el Revisor Fiscal pueda realizar la gestión pertinente y finalizar su relación como Revisor Fiscal, bien sea principal o suplente, con la entidad.

Inhabilidades del Revisor Fiscal – propiedad horizontal

Concepto	Pregunta
2017-0430	*(…) me permito solicitarles, emitir un concepto en relación a una presunta incompatibilidad e inhabilidad de mi parte en el ejercicio de Revisora Fiscal en el Conjunto, agrupación residencial (…):* *Llevo aproximadamente ejerciendo como Revisora Fiscal de la Agrupación Residencial (…), 2 años (…).* *Antes de haber sido elegida por la Asamblea General de Propietarios, ya he venido habitando un apartamento de esa misma Agrupación Residencial, pero sin vínculo ni contrato alguno ya sea de carácter verbal o escrito como propietaria ni como tenedora.* *No tengo ninguna relación de parentesco con la administradora, ni con los miembros del Consejo de Administración y ni siquiera con los miembros del Comité de Convivencia en los grados de consanguinidad, afinidad, ni civil; y tampoco tengo relación alguna de carácter comercial con esta agrupación.* *En la última asamblea de copropietarios de la Agrupación Residencial (…); uno de los Residentes manifestó su desacuerdo con mi nueva postulación al cargo como Revisor Fiscal de la Agrupación, aduciendo una supuesta incompatibilidad e inhabilidad por estar viviendo en la Agrupación, (…).* *(…), les solicito (…); se sirva emitir concepto de acuerdo a (…) los hechos arriba señalados."*

Respuesta

(…) El artículo 56 de la Ley 675 de2001, acerca del Revisor Fiscal, establece:

"Artículo 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, Contador Público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, basados en los hechos planteados dentro de la consulta, principalmente que no es propietaria ni tenedora del inmueble, este Consejo no encuentra situación que genere inhabilidad o incompatibilidad que impida a la consultante ejercer el cargo de Revisor Fiscal de la copropiedad. (…)

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0184	*El ejercicio de la auditoría externa no se encuentra reglamentada por la legislación colombiana, por tanto solicito orientación sobre la siguiente situación:* *Un contador independiente realiza una auditoría externa a una compañía durante tres meses, en ese tiempo y antes de la entrega de su informe de auditoría, la entidad ofrece el cargo de Contador Público por contrato de prestación de servicios.* *Quiero saber si existe una inhabilidad para este contador, teniendo en cuenta que lo mencionado en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 no es completamente claro. (…)*

Respuesta

(…) El artículo 48 de la Ley 43 de 1990:

"Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo."

Adicionalmente, la sección 220 y de manera el numeral 220.1 manifiesta lo siguiente, acerca del conflicto de intereses:

"SECCIÓN 220 Conflictos de intereses

220.1 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en ejercicio se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales.

Dichas amenazas se pueden originar cuando:

- *El profesional de la contabilidad presta un servicio profesional relacionado con una determinada cuestión a dos o más clientes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión son contrapuestos; o*
- *los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los intereses del cliente al que presta el servicio profesional relacionado con dicha cuestión son contrapuestos.*

El profesional de la contabilidad no permitirá que un conflicto de intereses comprometa su juicio profesional o empresarial.

Cuando el servicio profesional sea un servicio de aseguramiento, el cumplimiento del principio fundamental de la objetividad también requiere ser independiente de los clientes de encargos de aseguramiento de conformidad con las Secciones 290 o 291, según corresponda."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, para que la inhabilidad se materialice debe ser expresa, por lo tanto, en este caso no se configuraría ya que la persona no fue Revisor Fiscal ni funcionario público, tal como lo establece la normatividad antes citada; sin embargo, es importante tener en cuenta las posibles amenazas que afectarían de manera directa la objetividad del encargo, debido a que se podría configurar un conflicto de interés, como lo establece el código de ética antes citado, que es de obligatorio cumplimiento por todos los contadores públicos. (...)

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0482	*"(…) Un Revisor Fiscal suplente de una compañía puede ser auditor y el contador de la misma sin haber ejercido como suplente en la misma compañía y estando aun registrado en la cámara de comercio."*

Respuesta

(…) El artículo 48 de la Ley 43 de 1990, establece:

"Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo."

Adicionalmente, los artículos 163 y 164 del Código de Comercio, establecen:

"ARTÍCULO 163. DESIGNACIÓN O REVOCACIÓN DE ADMINISTRADORES O REVISORES FISCALES. La designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales previstas en la Ley o en el contrato social no se considerará como reforma, sino como desarrollo o ejecución del contrato, y no estará sujeta sino a simple registro en la cámara de comercio, mediante copias del acta o acuerdo en que conste la designación o la revocación.

Las cámaras se abstendrán, no obstante, de hacer la inscripción de la designación o revocación cuando no se hayan observado respecto de las mismas las prescripciones de la Ley o del contrato.

La revocación o reemplazo de los funcionarios a que se refiere este artículo se hará con el quórum y la mayoría de los votos prescritos en la Ley o en el contrato para su designación.

ARTÍCULO 164. CANCELACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN-CASOS QUE NO REQUIEREN NUEVA INSCRIPCIÓN. Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.

La simple confirmación o reelección de las personas ya inscritas no requerirá nueva inscripción."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por la consultante, en nuestra opinión, una vez transcurra un (1) año desde el momento en que se oficialice su renuncia como Revisor Fiscal suplente, este profesional podrá ejercer los cargos de contador y auditor de la Sociedad. (...)

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0484	*"(…) Soy Contador Público, ejerzo como Revisoría Fiscal ¿Mi hermano podría ejercer como contador de una de la de outsourcing de tesorería sin este ser ordenador del gasto? ¿Incurriría en algún tipo de inhabilidad o incompatibilidad?"*

Respuesta

(…) Entiende este Consejo que la pregunta se enfoca en que el peticionario ejerce como Revisor Fiscal, en la misma entidad donde el hermano presta sus servicios en el outsourcing de Tesorería.

Dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, se presenta inhabilidad, tal como lo establece el Artículo 50 de la Ley 43 de 1990, así:

"Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones" (...)

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0461	*"(…) Un Contador Público que aparte de ejercer su profesión tenga un establecimiento de comercio matriculado mercantilmente como persona natural y que además se encuentre afiliado a una Cámara de Comercio. ¿Puede prestar sus servicios dentro de una Cámara de Comercio como Revisor Fiscal? ¿En el caso de estar inhabilitado para hacerlo, cuál sería la sanción?".*

Respuesta

(…) Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El artículo 50 de la Ley 43 de 1990, establece:

"Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por la consultante, basados en el articulado anterior, en nuestra opinión, las situaciones antes descritas no tipifican una posible inhabilidad para poder desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de la Cámara de Comercio.

Sin embargo, ante esta situación, el Código de Ética proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el Contador Público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un Contador Público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un Contador Público dependiente). (...)

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0462	*"(…) como Revisor Fiscal (…) se presentaron una serie de anomalías en la Asamblea, por tal razón realice la impugnación a las decisiones de dicha Asamblea, pero presiento que pueden manipular la decisión (…). ¿A qué otra instancia podría acudir?* *Como Revisor Fiscal debo tener acceso a toda la información de la caja; he solicitado información (…) pero me alegan que la caja ha firmado contratos con prohibiciones y confidencialidad que el Revisor Fiscal no puede conocer (…) ¿Qué puedo hacer al respecto (…)?* *En el caso de los funcionarios que realizaron la Revisión de las Hojas de Vida y los requisitos para ser Revisor Fiscal que autorizaron a un Contador estando inhabilitado, e inhabilitaron a otro en igual condición, ¿Cómo Revisor Fiscal actual que puedo hacer, y que sanciones podrían tener los funcionarios que se prestaron para eso, o sea realizar un procedimiento ilegal? (…)"*

Respuesta

(…) los numerales 2, 5 y 8 del Artículo 207 del Código de Comercio, establecen:

"Son funciones del Revisor Fiscal: (…)

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades (…); (…)

8) Convocar a la asamblea (…) a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, (…)"

De acuerdo con lo anterior, en el momento que la administración limite el acceso a la información, en nuestra opinión, será responsabilidad del Revisor Fiscal, informar dicha situación al máximo órgano de la entidad, dando cumplimiento a los términos establecidos en el Código de Ética y su marco conceptual, (…).

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el Contador Público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (…) o de la entidad contratante (…).

De igual forma, como medio de divulgación de dichas limitaciones en el alcance de la labor, invitamos al peticionario a consultar los numerales 16 y 17 de la Norma Internacional de Auditoría 700, (…) establecen:

"Tipos de Opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (…)"

Inhabilidades del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2017-0162	*"(…) Se me indique si es admisible frente a la actual normatividad que el actual Revisor Fiscal de un conjunto residencial sometido a la Ley de propiedad Horizontal (675 de 2001) que ha manifestado que hará entrega del cargo en marzo del presente año, puede postularse como propietario de uno de una de las unidades habitacionales del conjunto, al Consejo de administración de esa misma copropiedad que se elegirá en la Asamblea Ordinaria de Copropietarios que exige la Ley y que se celebrará en el mismo mes de marzo. (…)"*

Respuesta

(…) Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El artículo 48 de la Ley 43 de 1990, acerca de las inhabilidades establece:

"Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar sus servicios profesionales como asesor empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado partir de la fecha de su retiro del cargo."

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por la peticionaria, en opinión de este Consejo, el Revisor Fiscal podrá postularse al Consejo de administración, una vez transcurra un (1) año a partir del momento en que se haga efectiva su renuncia como Revisor Fiscal de la copropiedad.

Instrumento de patrimonio - valor razonable

Concepto	Pregunta
2017-295	*"Tengo dos dudas con una empresa que tiene unas acciones, y en norma internacional tiene que medir sus acciones al valor razonable, que lo hicieron al valor intrínseco, si en un año al otro baja el valor intrínseco, da un deterioro para su medición, pero si posteriormente se valoriza su valor intrínseco la compañía debería valorar su valor de las acciones ya que es un valor esperado del cual podría recibir si vendiera sus acciones (…).* *(…) lo cual la empresa por vacío de la norma pymes, nos vamos lo que se sustenta en la NIC 13 Medición al valor razonable, donde no habla claridad si, si o no el valor intrínseco es un valor para considerar al valor razonable.* *Por lo cual a la respuesta que me dieron que no se pueden tomar decisiones por su propio beneficio artículos 14, 29, 56 de la Ley 43 de 1990, ¿por lo cual no es propio beneficio porque la costumbre hace la Ley que es un valor que la mayoría de las empresas toman, para su medición?* *La segunda duda es sobre superávit de valorización, si yo en el ESFA lleve como adopción por primera vez, no puedo en transición o adopción capitalizar mi superávit por valorización, o lo debí hacer en norma local. Cuando podría capitalizar esos valores, y que normatividad lo rige en NIIF tanto PYMES como PLENAS.?".*

Respuesta

(…) Con respecto a la frase mencionada por el consultante de *"la costumbre hace la Ley"* cabe recordar que solo pueden ser consideradas costumbres jurídicas las costumbres a favor de la Ley y las que se encuentran no reguladas por ella. Por ende, queda en evidencia que en todos los organismos que se rijan por ordenamientos jurídicos, la Ley tiene preponderancia sobre las costumbres.

El artículo 61 del decreto 2649 de 1993 indicaba:

"al cierre del período las inversiones deben ser ajustadas a su valor de mercado, determinado mediante cotización pública. Cuando no existe cotización el valor de mercado se calcula utilizando el valor intrínseco"

Está práctica local fue sustituida con ocasión de la expedición de los nuevos marcos normativos, dado que el patrimonio contable multiplicado por el porcentaje de participación no representa una estimación fiable del valor razonable. El valor razonable se define como:

"el precio al que una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo tendría lugar entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes."

En las NIIF o la NIIF para las PYMES no existe una valoración de acciones que se denomine valor patrimonial o valor intrínseco. En la NIIF para las PYMES, por excepción, puede haber una valoración por costo, mientras que en las NIIF solo existe la opción del valor razonable.

El valor razonable es un valor abierto que no depende de un cálculo que realice la entidad sobre datos internos sino de factores totalmente ajenos a ella. En contraste, la fórmula del valor intrínseco no tiene ninguna referencia externa, lo que significa que no hay ningún valor independiente, considerando que estos valores no reflejan un valor de mercado, sino un valor contable.

El valor intrínseco no corresponde al valor razonable debido a que no todos los activos y pasivos se encuentran a valor razonable. El

método del valor razonable del activo neto ajustado tiene una estructura similar al valor intrínseco, pero se calcula considerando los valores razonables y no los saldos en libros, por lo cual su resultado puede ser muy diferente al valor intrínseco. Una guía detallada sobre este método se encuentra en el material educativo sobre la NIIF para Pymes “Modulo 26: Pagos Basados en Acciones” el cual se encuentra en el siguiente enlace:

http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Spanish%20IFRS%20for%20SMEs%20Modules/Updated%20Spanish%20IFRS%20for%20SMES%202014/26_Pagos%20Basados%20en%20Acciones_2013.pdf

Si el superávit por valorización coincide con un valor razonable es válido, sin embargo, no necesariamente coincide con valores razonables ya que en muchos casos los avalúos no fueron hechos con base en los criterios que exigen las NIIF para establecer un valor razonable.

Adicionalmente, nos permitimos señalar que este Organismo se pronunció sobre este tema en los conceptos con número de radicación 2016-886, el cual se encuentra en la ruta www.ctcp.gov.co/ Conceptos/ Periodo 2016.

Instrumento de patrimonio - acciones en usufructo

Concepto	Pregunta
2017-0400	*"La compañía "A" tiene el ochenta (80%) de las acciones de la empresa "B" que no cotiza en bolsa, este porcentaje es equivalente a diez mil (10.000) acciones sobre las cuales existe un derecho de usufructo a favor de otros terceros de seis mil (6.000) acciones que les otorga voz y voto en la asamblea de accionistas y a recibir los dividendos que decrete la sociedad B, por lo anterior la compañía "A" sólo tiene propiedad plena sobre cuatro mil (4.000) acciones.* *¿Las acciones entregadas en usufructo tienen un tratamiento especial en las normas de información financiera entendiendo que sobre las mismas la compañía A no tiene derecho a voto en la Asamblea ni a percibir dividendos?* *¿Es factible que la compañía utilice como método de valoración al cierre de cada período sobre los que se emiten Estados Financieros el método de participación patrimonial sobre 10.000 acciones o en función al contrato de usufructo el reconocimiento del método de participación debe efectuarse sobre 4.000 acciones?* *En caso de que se valore la inversión por el método de participación patrimonial sobre 10.000 acciones, ¿Cómo se deben reconocer los dividendos decretados de 6.000 acciones que tienen constituido el derecho de usufructo, entendiéndose que son dineros que van a recibir los usufructuarios?* *¿En caso de que no sea posible valorar las acciones en usufructo por el método de participación patrimonial, cuál debe ser el método para reconocer la nuda propiedad de las 6.000 acciones en la contabilidad de A?* *¿Qué revelaciones adicionales debe contemplar la compañía A en la emisión de los Estados Financieros?".*

Respuesta

(…) En primera instancia debemos aclarar que lo normado sobre el derecho a usufructo de acciones se encuentra en los artículos 410 y 412 del Código de Comercio así:

"ARTÍCULO 410. PERFECCIONAMIENTO DE LA ANTICRESIS DE ACCIONES. La prenda y el usufructo de acciones nominativas se perfeccionarán mediante registro en el libro de acciones; la de acciones al portador mediante la entrega del título o títulos respectivos al acreedor o al usufructuario".

"ARTÍCULO 412. DERECHOS DEL USUFRUCTUARIO-RESERVA DEL NUDO PROPIETARIO. Salvo estipulación expresa en contrario, el usufructo conferirá todos los derechos inherentes a la calidad de accionista, excepto el de enajenarlas o gravarlas y el de su reembolso al tiempo de la liquidación".

Por lo anterior, el CTCP procederá a responder la pregunta con base en la información que ha sido suministrada, teniendo en cuenta que no se conocen las razones por las cuales la inversión fue transferida al usufructuario.

(…)

En opinión de este Consejo y, de acuerdo con la información suministrada por el consultante, al no tener control sobre las acciones y por ser considerada una característica del activo, no podría ser reconocida dicha inversión como activo de la entidad, en cuyo caso podrá

revelarse esta situación en las notas a los estados financieros.

(…)

El cuadro siguiente incluye un resumen de las referencias normativas:

Tipo de Inversión	Estados Financieros Separados	Estados Financieros Consolidados
Inversiones en Asociadas	**Sección 9 (Grupo 2) / NIC 27 (Grupo 1)** ✓ Al costo menos deterioro de valor, o ✓ Al valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. ✓ Método de Participación.	**Sección 14 (Grupo 2)** ✓ Modelo del costo. ✓ Método de Participación. ✓ Modelo de Valor Razonable. **NIC 28 (Grupo 1)** ✓ Método de Participación
Participaciones en Negocios Conjuntos o Entidades Controladas Conjuntamente	**Sección 9 (Grupo 2) / NIC 27 (Grupo 1)** ✓ Al costo menos deterioro de valor, o ✓ Al valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. ✓ Método de Participación.	**Sección 15 (Anexo Técnico Grupo 2)** ✓ Modelo del costo. ✓ Método de Participación. ✓ Modelo de Valor Razonable. **NIIF 11 (Grupo 1)** Método de Participación
Inversiones en Subsidiarias (entidades controladas)	**Sección 9 (Grupo 2) / NIC 27 (Grupo 1)** ✓ Al costo menos deterioro de valor, o ✓ A valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. ✓ Método de Participación.	**Sección 9 (Grupo 2) / NIIF 10 (Grupo 1)** ✓ Todas las inversiones en entidades controladas deben ser consolidadas.
Instrumentos de patrimonio valorados según las normas de Instrumentos Financieros	**Sección 11 (Grupo 2), NIIF 9 (Grupo 1).** - Valor Razonable con cambios en resultados - Valor Razonable con cambios en otro resultado integral. (…)	**Similar a los lineamientos establecidos para los estados financieros separados.**
Instrumentos de patrimonio clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta	**NIIF 5 (Grupo 1)** ✓ Al menor valor entre el costo y el valor razonable menos los costos de venta. (…)	

En cuanto al tema de revelaciones, dependerá de la clasificación que se le dé a las acciones y los modelos de medición seleccionados por la entidad.

Estas revelaciones, se encuentran detalladas en cada una de las normas o secciones de la NIIF (...)

Instrumento de patrimonio - medición posterior

Concepto	Pregunta
2017-0891	*"(…) quisiera saber el tratamiento contable que le debemos dar a unas acciones que posee la compañía (…), las acciones cotizan en bolsa y la empresa adoptó NIIF para PYMES. La duda nos surge en la medida que el gerente no piensa venderlas en un corto plazo, vale la pena reconocer el ingreso mes a mes que están teniendo dichas acciones? o que hacer en ese caso?".*

Respuesta

(…) Con respecto a la inquietud expuesta por el consultante, debe considerarse que la venta esperada en el largo plazo no es un argumento para cambiar el tratamiento contable de las acciones cotizadas. El aparte i) del literal c) del párrafo 11.14 de la NIIF para las PYMES indica:

"Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta se medirán de la siguiente forma (los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía sobre el valor razonable):

(i) si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la inversión se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo. "

Considerando lo anterior, en opinión de este Consejo, la conclusión del consultante es errónea, debido a que la medición de las inversiones en acciones expuesta en la norma solo menciona una excepción, la cual es no poder medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado la inversión, caso que no les aplica a las acciones de (…).

Por tanto, debe realizarse la medición tal como está establecido, ajustando el valor razonable por lo menos cada mes.

Los efectos por el ajuste de valor deberán ser reconocidos en el estado de resultados, teniendo en cuenta que en una entidad del Grupo 2 no es posible clasificar dichos instrumentos como activos financieros al valor razonable con cambios en el otro resultado integral. (...)

Instrumento de patrimonio

Concepto	Pregunta
2017-0902	*La cuenta 1295 otras inversiones cuya descripción es: "registra el costo de las inversiones que el ente económico ha realizado en valores diferentes a los descritos anteriormente dentro del grupo 12 – inversiones"* *¿Cuál es el criterio que debemos en cuenta tener para su imputación? ¿En qué situación o hecho económico procede?* (…)

Respuesta

(…) los Decretos 2649/93 y 2650/93 se encuentra sin vigencia, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3° del Art. 2.1.1., del libro 2, parte 1, del Decreto 2420 de 2015:

(…). "Los Decretos 2649 y 2650 de 1993, no se compilan en razón a que: los Decretos 2784 de 2012; 2706 de 2012; y 3022 de 2013, y 3023 2013, compilados en el presente Decreto, dispusieron que a partir de la de aplicación establecida dentro de la vigencia los mismos cesará la utilización del marco normativo vigente contenido en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y sus normas modificatorias, y comenzará la aplicación de los nuevos estándares para todos los efectos (…) ".

En segundo lugar, los nuevos marcos de información financiera no establecen un catálogo de cuentas, dado que son normas que se aplican para la preparación y presentación de estados financieros de propósito general. La Orientación Técnica No.1 (…)

Por lo tanto, es potestad de cada entidad definir su propio catálogo de cuentas para realizar el registro de sus transacciones; también pueden existir catálogos de cuentas con fines de supervisión, los cuales pueden ser usados para realizar reportes a las autoridades de supervisión, pero no necesariamente para determinar la forma de presentación de los activos, pasivos, ingresos y gastos en los estados financieros de propósito general.

Para mayor claridad, en el siguiente cuadro efectuamos un resumen de las normas aplicables para la valoración de inversiones en instrumentos de patrimonio, en los Grupos 1 o 2, respectivamente. (…)

Tipo de Inversión	EF Separados		EF Principales (Consolidados)	
	G1	G2	G1	G2
Asociadas	NIC 27	Sección 9	NIC 28	Sección 14
Subsidiarias	NIC 27	Sección 9	NIIF 10	Sección 9
Negocios conjuntos	NIC 27	Sección 9	NIIF 11	Sección 15
Instrumentos de patrimonio clasificados como instrumentos financieros	NIIF 9	Sección 11	NIIF 9	Sección 11
Instrumentos de patrimonio clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta	NIIF 5	Sección 27	NIIF 5	Sección 27

(...)

Instrumentos financieros - deterioro

Concepto	Pregunta
2017-0088	*"Al continuar con el proceso de revisión de los deterioros de cartera y siendo consecuente con la respuesta entregada en el concepto 2016-0923, me gustaría que me aclararan un concepto.* *Para el caso colombiano, ¿de dónde debo tomar la "tasa de interés efectivo original del activo" para deterioro de una cartera (Entiéndase factura de venta, la cual no tiene intereses de mora y en caso de tenerlos no van a ser cancelados por el deudor)?, de la tasa de colocación de los bancos?, de la tasa de captación del sistema financiero?, de la tasa en que compran la cartera las compañía de factoring?, del deterioro del poder adquisitivo de la moneda (inflación)? agradezco su ayuda."*

Respuesta

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

En la respuesta a su consulta 2016-0923, el CTCP especificó que de acuerdo con el párrafo 11.14(a) para un instrumento medido al costo amortizado, se utilizan la tasa de interés efectivo original del activo. En un párrafo posterior se habló del método de interés efectivo, y se especificó que la tasa de interés efectiva **es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero**

"11.16 El método del interés efectivo es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de distribución del ingreso por intereses o gasto por intereses a lo largo el periodo correspondiente. ***La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero. La tasa de interés efectiva se determina sobre la base del importe en libros del activo financiero o pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial.*** *Según el método del interés efectivo". (Negrilla fuera del texto)*

En relación con su pregunta sobre la forma de determinar la tasa de interés del instrumento cuando no se puede determinar su tasa de interés efectiva original, la tasa de interés seleccionada debe ser la tasa libre de riesgo más una prima o descuento del riesgo, que considere la incertidumbre asociada con los flujos de efectivo. Sobre el particular, se deberá tener en cuenta que las técnicas de medición basada en los flujos de efectivo deben incluir:

a. Estimaciones de flujos de efectivo futuros.
b. Posibles variaciones en el importe estimado y calendario de los flujos de efectivo futuros para el activo o el pasivo que se está midiendo, causadas por la incertidumbre inherente en los flujos de efectivo (por ejemplo estimaciones centrales como el valor esperado, el importe máximo que es probable que ocurra o que no ocurra, el resultado más probable o moda estadística.
c. El valor temporal del dinero.
d. El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una prima de riesgo o descuento de riesgo).
e. Otros factores, tales como la liquidez, que los participantes del mercado tendrían en cuenta en esas circunstancias. (…).

Instrumentos financieros – baja en cuentas

Concepto	Pregunta
2017-0067	*"Pido la ayuda en un concepto contable y que normatividad aplicaría para este caso. La compañía XY tiene actualmente unos valores en la cuenta de socios bastante elevados en el activo y son cuantías que no han sido justificadas sin ningún tipo de soporte contable, razón por la cual se ha hecho cargo a esta cuenta.* *Por la parte de los pasivos se tiene un proveedor del exterior en los USA, el cual provee XY materias primas y a su vez son los representantes o propietarios del Proveedor en los USA.* *Los propietarios de XY están pidiendo que les cruce los valores de la cuenta de socios con este proveedor del exterior para disminuir su valor en la cuenta de socios.* *El concepto que he aplicado en mi caso y se lo he explicado es que ese cruce de cuentas no se puede hacer ya que estaría haciendo parte del lavado de activos y que la única solución sería haciendo un cruce de cuentas con las utilidades acumuladas de periodos anteriores contra las deudas de los socios (…)"*

Respuesta

(…) Entendemos que usted presta los servicios como Contador Público, y que forma parte del área financiera de la entidad. En el caso de que prestara sus servicios como Revisor Fiscal sus actuaciones estarían relacionadas con la expedición de un dictamen sobre dichos estados financieros o con las actividades de fiscalización previstas en las normas legales, y no con los registros de las transacciones, u otros eventos o sucesos que se incorporan en los libros de la entidad.

En primer lugar debemos señalar que las normas sobre libros de contabilidad están contenidas en la Legislación mercantil y en el Decreto 2649 de 1993. Además, un Contador Público debe tener en cuenta lo establecido en la Ley 43 de 1990, especialmente el título segundo: relaciones del Contador Público con el usuario de sus servicios (Art. 41 a 51), el título sexto: relaciones del Contador Público con la sociedad y el Estado (Art. 68 a 71), y el código de ética para contadores profesionales que está contenido en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015.

En este Código se incorporan directrices para la aplicación general del código, y para la aplicación por profesionales de la contabilidad en ejercicio y profesionales de la contabilidad en empresas.

La parte A del código de ética establece los principios fundamentales de ética profesional para los profesionales de la contabilidad y proporciona un marco conceptual que éstos aplicarán con el fin de:

a. Identificar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales;

b. Evaluar la significatividad de las amenazas que se han identificado; y

c. Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional de la contabilidad determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

Otros aspectos que deben ser tenidos en cuenta, en relación con la contabilización de la transacción referida en su consulta, son las siguientes:

- Una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF (Ver NIC1.32 o el párrafo 2.52 de la NIIF para las Pymes).

- Según el Art. 123 del Decreto 2649 de 1993, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren, además se tendrán en cuenta los requisitos legales que sean aplicables para la formalización y contabilización de transacciones con los propietarios. Adicionalmente los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

- La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de Balances, se presumirá que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance (Ver Art. 10 de la Ley 43 de 1990).

- Para garantizar la confianza pública en sus certificaciones, dictámenes u opiniones, **los Contadores Públicos deberán cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en todo tiempo en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos simulados, así como prestar su concurso a operaciones fraudulentas** o de cualquier otro tipo que tiendan a ocultar la realidad financiera de sus clientes, en perjuicio de los intereses del Estado o del patrimonio de particulares, sean estas personas naturales o jurídicas (Ver Art. 70 de la Ley 43 de 1990).

- En el inciso 1 del Art. 23 de la Ley 222 de 1995 estipula que los administradores deben obrar de buena fe, con la lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios; además sus actuaciones se cumplirán en interés de la sociedad, teniendo en cuenta los intereses de los asociados. En el numeral 2 del mismo artículo, se impone el deber de velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias, y dentro de las cuales se encuentra la de presentar los estados financieros ante la asamblea general de accionistas para su posterior aprobación o improbación, bajo los requisitos y periodos de tiempo que exijan los estatutos y la Ley (Ver Art. 46 de la Ley 222 de 1995).

- Cuando el representante legal y el Contador Público certifican los estados financieros que se ponen a disposición de los asociados o de terceros, esto significa que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros (Ver Art. 37 de la Ley 222 de 1995).

- En materia cambiaria, según los instructivos emitidos por el Banco de la República (…) está prohibido compensar las obligaciones de importaciones de bienes, toda vez que son operaciones de obligatoria canalización en el mercado cambiario. Por tanto, para extinguir la obligación cambiaria, los ingresos y egresos de divisas deben conservar su independencia.

En conclusión, no es posible cruzar los saldos de cuentas por cobrar a socios con los saldos por pagar a los proveedores extranjeros, dado que este registro no cumple los requerimientos legales ni con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Para la corrección de los errores la entidad deberá aplicar lo establecido en la NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores, si la entidad aplica el marco técnico del Grupo 1, o en la Sección 10 de la NIIF para las Pymes, si la entidad aplica las normas del Grupo 2. (...)

Instrumentos financieros

Concepto	Pregunta
2017-0374	*"Soy el Contador (…), El Fondo de empleados ha tenido durante muchos años inversiones en acciones que cotizan en la Bolsa de Valores de Colombia, las cuales corresponden a instrumentos financieros; a partir de la aplicación del estándar internacional NIIF Pymes, estas acciones se miden a valor razonable con cambios en el ORI, adoptando la opción que existe en la sección 11 de instrumentos financieros de aplicar el tratamiento de la NIC 39 – NIIF 9 en vez de la sección 11 para este tipo de activos financieros, durante este año se han vendido estas acciones y la valorización que se encuentra registrada en el patrimonio (ORI). Este año las acciones se han vendido, con respecto a esta situación el estándar internacional define que está prohibido reclasificar o reciclar la ganancia reconocida en ORI en el resultado del ejercicio, sino que se debe reclasificar dentro del mismo patrimonio en una cuenta de ganancias retenidas. Siendo así que el resultado de esta valorización de muchos años no va a pasar al resultado, la pregunta que surge es:* *1 ¿Esta ganancia, que en este momento es efectivamente realizada porque ya ocurrió la venta, es susceptible de distribución?* *2. Siendo que la ganancia por valoración queda incorporada dentro del patrimonio ¿Le corresponde al máximo órgano de administración aprobar su distribución o puede la administración disponer de estos recursos?"*

Respuesta

(…) No es claro para este Consejo la razón por la cual la entidad consultante siendo del grupo 2 adoptó la opción que existe en la sección 11 de instrumentos financieros de aplicar el tratamiento de la NIC 39, debido a que el párrafo FC215 de la NIIF para PYMES dispone:

"La NIIF para las PYMES permite que las entidades opten por aplicar alternativamente (véase el párrafo 11.2 de la NIIF para las PYMES):

a) las disposiciones de las Secciones 11 y 12 en su totalidad; o

(b) las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12.

La NIIF para las PYMES hace referencia específicamente a la NIC 39. A las PYMES no se les permite aplicar la NIIF 9 Instrumentos Financieros."
(Subrayado fuera de texto)

En consecuencia, no es posible para una PYME aplicar la NIIF 9 de manera alternativa a la Sección 11.

Por otro lado, el literal b) del párrafo 10.11 de la Sección 10 de la NIIF para las PYMES dice:

"Cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición en lugar de seguir la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros como permite el párrafo 11.2, y cambian los requerimientos de la NIC 39, la entidad contabilizará ese cambio de política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la NIC 39 revisada."

Con base en el párrafo trascrito, la norma es explícita al permitir únicamente la aplicación de la NIC 39 que esté vigente, en lugar de la Sección 11 o 12 de la NIIF para las PYMES, por lo cual, en la práctica, la opción de aplicar la NIC 39 en el caso colombiano es muy restringida, considerando que la NIC 39 vigente en el país ya no incluye muchos tratamientos para instrumentos financieros que han sido trasladados a la NIIF 9.

Adicionalmente, cabe aclarar que aunque el pie de página del párrafo 11.2 de la NIIF para las PYMES dice:

"Hasta que la NIC 39 se sustituya por la NIIF 9 Instrumentos Financieros, una entidad aplicará la versión de la NIC 39 que esté vigente en la fecha de presentación de la entidad, tomando como referencia la publicación de las NIIF completas tituladas Normas Internacionales de Información Financiera Consolidadas sin aplicación anticipada (Libro Azul). Cuando se sustituya la NIC 39 por la NIIF 9, una entidad aplicará la versión de la NIC 39 que se aplique inmediatamente antes de que la NIIF 9 sustituya la NIC 39. Una copia de esa versión se conservará como referencia en la página web de las PYMES del sitio web del IASB (http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs).",

En Colombia no se aplica el libro azul sino el libro rojo, por lo cual, la NIC 39 en referencia al caso colombiano tiene que ser la que se encuentra en el libro rojo cuando entró en vigencia la NIIF para las PYMES, es decir, la versión 2013. En esta versión no aparece el tratamiento de instrumentos financieros en cuanto a su reconocimiento, medición y baja, porque esto ya se encontraba en la NIIF 9.

En resumen, si bien es cierto que el planteamiento del consultante es correcto en cuanto al no reciclaje del cambio en el valor razonable de los instrumentos patrimoniales clasificados como con cambios en ORI, este procedimiento no es aplicable en Colombia a las entidades pertenecientes al Grupo 2, puesto que para ellas, los cambios en el valor razonable se deben llevar a resultados.

Instrumentos financieros

Concepto	Pregunta
2017-0170	*(…) sea aclarada mediante concepto concluyente la siguiente consulta por el CTCP y relacionada con el concepto No. 931 del 27DIC16, teniendo en cuenta la diferencia de criterio que se nos viene presentando entre varios contadores con relación al mismo hecho económico en la aplicación de las NIIF Pymes para las mediciones de cuenta por pagar por préstamos recibidos y su correspondiente cuenta por cobrar, con las siguientes argumentaciones de cada una de las dos posiciones que se exponen a continuación:*

Respuesta

(…) En primer lugar le informamos que los lineamientos para la contabilización de los activos y pasivos financieros de una entidad del Grupo 2, están contenidos en el anexo 2° del Decreto 2420 de 2015, y en otras normas que lo adicionan modifican o sustituyen. En el siguiente cuadro se presenta un resumen de algunos requerimientos que son aplicables para resolver su consulta:

Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos

2.33 Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una entidad mide los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros. La medición involucra la selección de una base de medición. Esta Norma NIIF especifica las bases de medición que una entidad utilizará para muchos tipos de activos, pasivos, ingresos y gastos.

2.34 Dos bases de medición habituales son el costo histórico y ***el valor razonable****:*

a. ***para los activos, el costo histórico es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición. Para los pasivos, el costo histórico es el importe de lo recibido en efectivo o equivalentes al efectivo o el valor razonable de los activos no monetarios recibidos a cambio de la obligación en el momento en que se incurre en ella, o en algunas circunstancias*** *(por ejemplo, impuestos a las ganancias), los importes de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para liquidar el pasivo en el curso normal de los negocios. El costo histórico amortizado es el costo histórico de un activo o pasivo más o menos la parte de su costo histórico reconocido anteriormente como gasto o ingreso. (Negrilla y subrayado por fuera del texto original)*

b. Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. En situaciones en las que se permite o requiere mediciones del valor razonable, se aplicarán las guías de los párrafos 11.27 a 11.32.

Medición en el reconocimiento inicial

2.46 ***En el reconocimiento inicial, una entidad medirá los activos y pasivos al costo histórico, a menos que esta Norma requiera la medición inicial sobre otra base, tal como el valor razonable****. (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).*

Medición posterior

Activos financieros y pasivos financieros

2.47 Una entidad medirá los activos financieros básicos y los pasivos financieros básicos, según se definen en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos, al costo amortizado menos el deterioro del valor excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o acciones preferentes sin opción de venta que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad de otro modo sin esfuerzo o costo desproporcionado, que se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado.

2.48 Una entidad generalmente medirá todos los demás activos financieros y pasivos financieros al

valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos Medición inicial

11.13 Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden posteriormente al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, efectivamente, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo. Un acuerdo constituye una transacción de financiación si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin interés a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin interés o a una tasa de interés por debajo del mercado realizado a un empleado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar determinado en el reconocimiento inicial.

Ejemplos—activos financieros

1 Para un préstamo a largo plazo concedido a otra entidad se reconoce una cuenta por cobrar al valor presente del importe por cobrar en efectivo (incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal) de esa entidad.

2 Para bienes vendidos a un cliente a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar al importe sin descontar de la cuenta por cobrar en efectivo de esa entidad, que suele ser el precio de la factura.

*3 **Para una partida vendida a un cliente con un crédito a dos años sin intereses se reconoce una cuenta por cobrar al precio de venta en efectivo actual para esa partida. Si no se conoce el precio de venta en efectivo actual, se puede estimar como el valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo descontado utilizando la tasa (o tasas) de interés de mercado prevaleciente para una cuenta por cobrar similar.** (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).*

4 Para una compra en efectivo de las acciones ordinarias de otra entidad, la inversión se reconoce al importe de efectivo pagado para adquirir las acciones.

Ejemplo—pasivos financieros

1 Para un préstamo recibido de un banco, inicialmente se reconoce una cuenta por pagar al valor presente del importe por pagar en efectivo al banco (por ejemplo, incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal).

2 Para bienes comprados a un proveedor a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por pagar al importe sin descontar debido al proveedor, que normalmente es el precio de la factura.

Medición posterior

11.14 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición:

(a) Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo 11.8

(b) se medirán al costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los párrafos 11.15 a 11.20 proporcionan una guía para determinar el costo amortizado utilizando el método del interés efectivo.

***Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir** (por ejemplo, el neto del deterioro de valor—véanse los párrafos 11.21 a 11.26) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13). (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).*

Pago diferido

*23.5 Cuando se difieren las entradas de **efectivo o equivalentes al efectivo** y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación es el **valor presente** de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. Una transacción financiera surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:*

(a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar; o

(b) la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por intereses, de acuerdo con los párrafos 23.28 y 23.29.

En segundo lugar, debemos anotar que el reconocimiento de una cuenta por cobrar o una cuenta por pagar en los estados financieros, está vinculado con otros elementos del estado de situación financiera y el estado de resultados (resultado integral). Este vínculo surge porque el reconocimiento de un elemento (o un cambio en un elemento) requiere el reconocimiento de un importe igual en uno o varios elementos (o cambios en uno o en varios de esos elementos distintos). Por ejemplo, los ingresos y gastos se reconocen en el estado del resultado solo si se reconoce un incremento o disminución en el importe en libros de un activo o pasivo. *(…)*

Inventarios - costos indirectos

Concepto	Pregunta
2017-0498	*"¿qué tratamiento le debe dar a estos costos indirectos de la compañía en los meses que no hay producción, llevarlos como un gasto o llevarlos al inventario, teniendo presente que estos costos no se presentan por ineficiencias de producción sino por las mismas condiciones de demanda de los productos que fábrica? (…)* *Una compañía perteneciendo al grupo 2, (…), que se dedica a la transformación de materias primas en producto terminados; en sus políticas contables estableció que utilizaría el sistema de costos real, el cual consiste que al terminar el periodo de cierre de costos el cual es mensual, los costos indirectos fijos y variables se distribuirían en las unidades producidas".*

Respuesta

(…) La norma técnica de inventarios contenida en el anexo 2° del Decreto 2420 de 2015, (…) establece los lineamientos para la contabilización de los costos indirectos de producción.

Costos de transformación

"13.8 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. ***También comprenderán una distribución sistemática, de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.*** *(Subrayado y negrita fuera de texto)*

Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de ésta. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta".

Distribución de los costos indirectos de producción

"13.9 Una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. ***Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.*** *(Subrayado y negrita fuera de texto)*

Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa.

Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción".

De acuerdo con lo anterior, los costos indirectos fijos de producción serán distribuidos entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción, la cual podrá ser estimada a partir del promedio de varios períodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. (...)

Inventarios - registro de muestras en importaciones

Concepto	Pregunta
2017-0655	Acudo a sus buenos oficios con el fin de obtener su concepto acerca del tratamiento que se debe dar a las muestras sin valor comercial que una compañía recibe desde una filial en el exterior, el caso es el siguiente: La compañía XX tiene un contrato de Mark-up mediante el cual realiza la representación comercial de su filial en Europa, con el fin de que la compañía en Colombia realice el proceso de comercialización en Colombia, la compañía europea ha enviado unos productos, que han sido importados por la compañía en Colombia como muestras sin valor comercial. Mi inquietud es: como debo reconocer estas muestras en la contabilidad bajo NIIF.

Respuesta

(…) Si las muestras fueron recibidas de manera gratuita, y el objeto de las muestras es ser entregadas de manera gratuita para efectos promocionales, no se consideran parte de los inventarios, por lo cual, la recepción de las muestras será reconocida como un ingreso al valor de costo certificado por la filial en Europa, y al mismo tiempo, serían reconocidos como parte de los gastos del período.

De acuerdo con el párrafo 6 de la NIC 2 y el párrafo 13.1 de la sección 13 de NIIF para las PYMES, para ser parte de los inventarios, una partida debe conservarse para su venta en el curso normal del negocio, o para hacer parte del proceso de producción con vistas a esa venta, o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Por consiguiente, las muestras cuyo fin es la distribución gratuita con fines promocionales, no cumplirían con ningún de estos requisitos. (...)

Inventarios importados de Casa Matriz

Concepto	Pregunta
2017-1076	*"Envió un cordial saludo al Consejo, y me permito solicitarles un concepto técnico acerca del manejo contable que le debo dar a los inventarios enviados desde una Casa Matriz en el exterior a su filial en Colombia, teniendo en cuenta las siguientes características;* *1.- Si la Casa Matriz puede generar una factura por mayor valor al costo declarado en la aduana cuando se efectuó la nacionalización de los inventarios.* *2.- Si la Casa Matriz puede incluir el valor de la factura, los costos generados por el envío de los inventarios, como; transporte, logística, manipulación, seguros etc., como mayor valor de los inventarios a cobrar a la filial en Colombia.* *3.- Por favor si existe otro procedimiento para obtener los conceptos, ruego el favor indicarme en respuesta del presente correo."*

Respuesta

(…) ***Si la Casa Matriz puede generar una factura por mayor valor al costo declarado en la aduana cuando se efectuó la nacionalización de los inventarios.***

Si la Casa Matriz puede incluir en el valor de la factura, los costos generados por el envío de los inventarios, como; transporte, logística, manipulación, seguros etc., como mayor valor de los inventarios a cobrar a la filial en Colombia.

Antes de dar respuesta a la consulta, particularmente para estas dos preguntas, sugerimos se haga un estudio documental del contrato para, entre otras, determinar si existen pagos contingentes u otros pagos que deben adicionarse a la factura y los términos de comercio internacional (por su sigla en inglés *Incoterms - International Commercial Terms* -).

Para determinar los valores con fiabilidad de los inventarios y los ingresos, es necesario traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES.

Párrafo13.6 *"El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios.*

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición."

Párrafo 23.3 *"Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.*

Por lo anterior, la entidad controladora (entidad vendedora, denominada "*casa matriz*" por el peticionario) reconocerá en su contabilidad un ingreso por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Y la subsidiaria reconocerá el inventario por el costo de adquisición, que incluye el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos, transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. (...)

Inventarios – costo del producto

Concepto	Pregunta
2017-0187	*"Para una empresa comercializadora de productos terminados, el flete que se paga al proveedor por el despacho de las mercancías hacia nuestra bodega, se puede considerar costo del producto; entendiendo que es una empresa comercial Grupo 1 NIIF".*

Respuesta

(…) Para dar respuesta a su consulta es necesario traer a colación los siguientes párrafos de la NIC 2

Párrafo 10 "El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales."

Párrafo 11 "El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios.

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición."

Por lo anterior, los costos de fletes pagados al proveedor para que la mercancía sea enviada a la bodega podrán ser capitalizados como mayor valor del inventario. (...)

Inventarios para prestadores de servicios

Concepto	Pregunta
2017-0373	*"Revisando la NIC 2, del anexo 1.1 del DECRETO 2420 de 2015, se aprecia eliminado el párrafo 19 de esta norma y las demás referencias que en ella había a los inventarios de prestadores de servicios (véase por ejemplo el párrafo 29).* *¿Quiere decir esto, que a partir de este año para el grupo 1, los prestadores de servicios ya no pueden reconocer inventarios?"*

Respuesta

(…) El párrafo 19 de la NIC 2 "Inventarios" fue derogado con la última enmienda efectuada por el IASB, como consecuencia de la entrada en vigencia de la NIIF 15, ya que los ingresos en la prestación de servicios deben ser reconocidos en la medida que se satisfagan las obligaciones de desempeño.

Ahora bien, el párrafo 31 de la NIIF 15, establece:

"Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo." Por lo anterior, este consejo comprende que en la medida que se va satisfaciendo el servicio desempeñado se reconocerá el ingreso y, por tal razón, no daría lugar a tener un inventario por prestación de servicios".

De otra parte, en la vigencia de la NIC 2, se establece:

"40E La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 8, 29 y 37 y eliminó el párrafo 19. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

40F La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 40A, 40B y 40D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9" (…)

Inventarios - valor neto de realización negativo y ajuste de avalúo en PPYE

Concepto	Pregunta
2017-0248	"*Sucede que se realizó el cálculo del Valor Neto de Realización para el Inventario de una Entidad, en algunos de los artículos sujetos a esa medición, resulto que el VNR da en negativo; tengo entendido que se toma el menor entre el Valor en Libros y VNR, por lo que acudo a su colaboración y me indiquen si tengo que ajustar al VNR para llevarlo a negativo, o llevarlo a cero o cual es el procedimiento adecuado en estos casos.* *Por otra parte la Entidad, en el momento de realizar el reconocimiento de la Propiedad Planta y Equipo, realizó avalúo de las propiedades y así mismo se registró en la parte contable, teniendo en cuenta que es NIIF para PYMES; sucede que la entidad realizó nuevamente avalúo y el valor de un inmueble aumento considerablemente debido a un registro de mejora que se realizó en catastro, la pregunta es si se puede ajustar nuevamente el inmueble al valor del avalúo en la parte contable, o por el contrario sólo la mejora.".*

Respuesta

(…) **Inventarios.** De acuerdo con lo normado en el párrafo 27.2 de la NIIF para las PYMES:

"*Una entidad evaluará en cada fecha sobre la que se informa si ha habido un deterioro del valor de los inventarios. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares—véase el párrafo 27.3) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si a una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se le ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados*."

Por lo anterior y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, el valor neto realizable al ser superior al valor en libros puede generar un saldo negativo, sin embargo, la entidad deberá deteriorar hasta el 100% de su inventario, esto como consecuencia de que el valor neto realizable es una estimación, y por tanto tiene un grado de incertidumbre.

(…) **Propiedad, planta y equipo.** El párrafo 17.15B de la NIIF para PYMES establece como modelo de medición posterior de propiedad, planta y equipo, la opción del modelo de revaluación así:

"Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos."

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, la entidad podrá optar como política contable para la medición de sus construcciones y edificaciones, el modelo de revaluación, dado que puede determinar el valor razonable sin esfuerzo y costo desproporcionado.

Siendo así, se incrementa el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, y se reconocerá directamente en otro resultado integral (Superávit de revaluación) (…).

Inventarios - impuesto al consumo

Concepto	Pregunta
2017-0240	*"Como importador de cerveza solicito me ayuden a aclarar algunas dudas que tenemos (…). Recientemente (diciembre), realizamos nuestra primera importación de cerveza y en vía de cumplir con la normatividad legal, solicitamos la aclaración de los siguientes puntos:* *Para nacionalizar nuestra mercancía, hicimos un pago (…), como valor del impuesto al consumo. ¿este valor (…) se lleva como un mayor valor del costo de mercancía? (…)* *¿Cómo importadores somos responsables de declarar impuestos al consumo bimestral?* *¿Cómo importador y comercializador siendo nuestros clientes los bares y restaurantes estamos obligados a cobrar IVA en nuestras facturas de venta por la cerveza? (…)"*

Respuesta

Para efectos de determinar el tratamiento contable del impuesto al consumo, la entidad deberá considerar los requerimientos de medición inicial previstos en los marcos técnico-normativos de los Grupos 1, 2 o 3 (Ver anexos 1, 2 o 3 del Decreto 2420 de 2015, (…).

NIC 2 – Grupo 1	Sección 13- Grupo 2	Capítulo 8 – Grupo 3
11. El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.	13.6 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.	8.5 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá, entre otros, el precio de compra, impuestos no recuperables (no descontables), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercancías, materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se restarán para determinar el costo de adquisición. (…).

De acuerdo con lo indicado en el cuadro anterior, para los tres marcos normativos que deben aplicar las entidades del sector privado, el impuesto al consumo es parte del costo del inventario si no es recuperable posteriormente de las autoridades fiscales (…).

Inversiones en asociadas - plusvalía

Concepto	Pregunta
2017-663	Agradezco nos puedan dar su posición técnica en referencia a los siguientes temas: *Para las inversiones en asociadas e inversiones en negocios conjuntos medidas posteriormente al modelo del costo y/o valor razonable bajo NIIF para las Pymes, que en el momento de su adquisición se generó una plusvalía implícita, pregunta ¿Se debe de amortizar y/o deteriorar la plusvalía implícita, esto teniendo en cuenta que el material de formación indica que solamente "Bajo el método de la participación, la NIIF para las PYMES requiere que la plusvalía implícita se amortice sistemáticamente durante su vida útil prevista (véanse los párrafos 15.13 y 14.8(c))."?* *En los estados financieros de una matriz o controlante se debe reconocer y/o presentar la plusvalía una vez trascurrida la combinación de negocios (medición posterior) en los estados financieros separados, o se presenta de forma separada solamente en los estados financieros consolidados, (…).* *Por jerarquía normativa se debe considerar lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, el cual requiere que "Las inversiones en subordinadas - Subsidiarias se contabilicen en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial." ¿Teniendo en cuenta que la Ley 222 no habla de deterioro de valor, a estas inversiones en subsidiarias se les debe aplicar deterioro en caso de que existan indicios y que su importe recuperable sea menor al valor en libros de acuerdo a la NIC 36 y Sección 27 a 31 de diciembre de 2016?* La compañía "A" realizó la adquisición del 40% de la compañía "B" en el mes de junio de 2016. A 31 de diciembre de 2016, se mide la inversión en asociadas por el método de participación, para lo cual agradezco nos confirmen si los resultados de la compañía B le pertenecen de junio a diciembre de 2016 o de enero a diciembre de 2016

Respuesta

(…) **Para las inversiones en asociadas e inversiones en negocios conjuntos medidas posteriormente al modelo del costo y/o valor razonable bajo NIIF para las Pymes, que en el momento de su adquisición se generó una plusvalía implícita, pregunta ¿Se debe de amortizar y/o deteriorar la plusvalía implícita, esto teniendo en cuenta que el material de formación indica que solamente "*Bajo el método de la participación*, la NIIF para las PYMES requiere que la plusvalía implícita se amortice sistemáticamente durante su vida útil prevista?**

(…) En el caso de una entidad clasificada en el Grupo 2, que posea inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, la amortización de la plusvalía implícita que se incorpora en el costo inicial de la inversión, esta sólo procede cuando en la medición posterior la entidad aplica el método de participación patrimonial, o si se trata de una entidad controlada, cuando se elaboran los estados financieros consolidados.

Cuando se utiliza el método del costo o el método del valor razonable (métodos de valoración) la plusvalía implícita no debe ser objeto de amortización.

Ahora bien, tratándose de una entidad del Grupo 1, no es adecuado amortizar la plusvalía generada en la compra o adquisición de una inversión en un instrumento de patrimonio, teniendo en cuenta que la NIIF 3 y la NIC 36, no permiten su

amortización, y esta sólo podrá ser afectada por los importes de deterioro estimados cuando su importe en libros exceda su importe recuperable.

A continuación trascribimos algunos apartes de la NIIF para las Pymes, que se refieren a este tema:

"Plusvalía

19.22 La adquirente, ***en la fecha de adquisición****:*

a) reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios; y

b) medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos, y pasivos contingentes identificables reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14.

19.23 ***Después del reconocimiento inicial****, la* ***entidad adquirente*** *deberá* ***medir la plusvalía adquirida en una combinación de negocios por el costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas****:*

a) una entidad ***seguirá los principios establecidos en los párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización de la plusvalía****. Si la vida útil de la plusvalía no puede establecerse con fiabilidad se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no excederá de diez años.*

b) una entidad seguirá la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para el reconocimiento y medición del deterioro del valor de la plusvalía*."*

Exceso sobre el costo de la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida

19.24 Si la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y provisiones para los pasivos contingentes identificables, reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14, excediese al costo de la combinación de negocios (diferencia a veces denominada 'plusvalía negativa'), la adquirente:

a) volverá a evaluar la identificación y la medición de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes de la adquirida, así como la medición del costo de la combinación; y

b) reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo cualquier exceso que continúe existiendo después de la nueva evaluación.

Método de la participación

14.8 Según el método de la participación, una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción) y se ajustará posteriormente para reflejar la participación del inversor tanto en el resultado como en otro resultado integral de la asociada: (…)

c) ***plusvalía implícita*** *y ajustes del valor razonable.* ***En el momento de la adquisición de la inversión en una asociada****, un* ***inversor contabilizará cualquier diferencia*** *(tanto si es positiva como si fuera negativa)* ***entre el costo de adquisición y la participación del inversor en los valores razonables de los activos identificables netos de las asociadas, de acuerdo con los párrafos 19.22 a 19.24****. Un inversor ajustará su participación en las pérdidas o ganancias de la asociada después de la adquisición, para contabilizar la depreciación o amortización adicional de los activos depreciables o amortizables (incluyendo la plusvalía) de la asociada, calculadas sobre la base del exceso de sus valores razonables con respecto a sus importes en libros en el momento de adquirir la inversión". (Negrillas fuera del texto original)*

En los estados financieros de una matriz o controlante se debe reconocer y/o presentar la plusvalía una vez trascurrida la combinación de negocios (medición posterior) en los estados financieros separados, o se presenta de forma separada solamente en los estados financieros consolidados, cuál sería el tratamiento tanto en NIIF para las PYMES como en NIIF plenas.

La contabilización y presentación de la plusvalía dependerá del marco técnico normativo que aplique la entidad y del método de valoración utilizado en los estados financieros separados. Por ejemplo, cuando una entidad del Grupo 1 tiene inversiones en asociadas o negocios conjuntos, y aplica el método de participación patrimonial en sus estados financieros separados o consolidados, tendrá en cuenta lo establecido en el párrafo 32 de la NIC 28, que establece lo siguiente:

"32 Una inversión se contabilizará utilizando el método de la participación desde la fecha en que pasa a ser una asociada o negocio conjunto. En el momento de la adquisición de la inversión, cualquier diferencia entre el costo de la inversión y la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada, se contabilizará de la forma siguiente:

a) La plusvalía relacionada con una asociada o negocio conjunto se incluirá en el importe en libros

de la inversión. No se permitirá la amortización de esa plusvalía.

b) Cualquier exceso de la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada sobre el costo de la inversión se incluirá como ingreso para la determinación de la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto en el periodo en el que se adquiera la inversión."

Se realizarán los ajustes adecuados, en la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto después de la adquisición para contabilizar, por ejemplo, la depreciación de los activos depreciables basados en sus valores razonables en la fecha de adquisición. De forma similar, es preciso realizar ajustes adecuados sobre la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto después de la adquisición por las pérdidas por deterioro de valor tales como la plusvalía o las propiedades, planta y equipo.

En el caso de una entidad del Grupo 2, se tendrá en cuenta lo establecido en el párrafo 14.8C del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015.

No obstante lo anterior, cuando la entidad aplique el método del costo o el método del valor razonable en los estados financieros separados, la entidad podrá suministrar en notas a los estados financieros información adicional sobre las diferencias entre el valor patrimonial de la inversión (valor intrínseco) y su valor en libros. También tendrá en cuenta que cuando el valor intrínseco de una inversión sea inferior al valor en libros, esto puede representar un indicio de deterioro, que obligaría a la entidad deba realizar pruebas de deterioro, para demostrar que el importe en libros no excede su importe recuperable.

Por jerarquía normativa se debe considerar lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, el cual requiere que "*Las inversiones en subordinadas - Subsidiarias se contabilicen en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial*." ¿Teniendo en cuenta que la Ley 222 no habla de deterioro de valor, a estas inversiones en subsidiarias se les debe aplicar deterioro en caso de que existan indicios y que su importe recuperable sea menor al valor en libros de acuerdo a la NIC 36 y Sección 27 a 31 de diciembre de 2016?

Para la medición del deterioro de inversiones en instrumentos de patrimonio contabilizadas por el método de participación patrimonial, en una entidad que aplique el marco técnico del Grupo 1, se tendrá en cuenta lo establecido en los párrafos 40 a 43 de la NIC 28. Tratándose de una entidad del Grupo 2, se aplicará lo establecido en el párrafo 14.8D.

De acuerdo con lo anterior, después de que la inversión ha sido ajustada en un período posterior al método de participación, o al método del costo, la entidad deberá verificar, que su importe en libros no exceda su importe recuperable, aplicando lo establecido en la NIC 36 o en la Sección 27, dependiendo de si la entidad fue clasificada en el Grupo 1 o 2, respectivamente.

La compañía A realizó la adquisición del 40% de la compañía B en el mes de junio de 2016. A 31 de diciembre de 2016, se mide la inversión en asociadas por el método de participación, para lo cual agradezco nos confirmen si los resultados de la compañía B le pertenecen de junio a diciembre de 2016 o de enero a diciembre de 2016.

Los resultados de la participada (ingresos menos gastos), ya sea que se trate de inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, deben ser reconocidos en los estados financieros de la matriz, inversionista o participe desde la fecha de adquisición, esto es desde la fecha en que se trasfirieron todos los riesgos y beneficios a la matriz, inversionista o participe. Por lo anterior, no es adecuado incorporar en los resultados de la matriz, inversionista o participe, los ingresos y gastos originados antes de la fecha de adquisición.

Por lo anterior, en la fecha de adquisición la matriz, inversionista o participe, deberán establecer cualquier plusvalía implícita incorporada en el costo de la inversión, comparando el costo de la inversión con la participación de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada. Además, cuando se aplique el método de participación patrimonial deberán tenerse en cuenta los ajustes previstos en el párrafo 32 de la NIC 28, o en el párrafo 14.8C de la NIIF para las Pymes. (...)

Inversiones en asociadas

Concepto	Pregunta
2017-0148	*"1. Como inversor con una participación del 30%, ¿cómo debo reconocer en el ESFA una inversión en asociada de una Unión Temporal donde el valor patrimonial no es presentado bajo NIIF?* *¿Cuál de los modelos de medición se deben reconocer, al modelo del costo o al método de la participación?, ¿Nace la necesidad de revelar tal situación? ¿Si el inversor corresponde a Consorcio y Unión Temporal se debe exigir NIIF y si se exigiese las NIIF ya no se considera Inversión en Asociadas porque tengo un control a hacer tal exigencia?* *Como inversor con una participación del 30%, ¿cuál es el valor que debo reconocer en el ESFA en una inversión como asociada donde el valor patrimonial es negativo en NIIF dando pérdida. En COLGAAP tengo es una cuenta por cobrar, un costo y un ingreso?* *¿En NIIF debo dar de baja de la cuenta por cobrar y no reconocer ningún valor de la inversión donde el patrimonio es negativo?, sino es así, ¿Cómo debo realizar el correspondiente reconocimiento de esa inversión?*

Respuesta

(…) En cuanto a la obligación de aplicar los nuevos marcos técnico-normativos por todos aquellos obligados a llevar contabilidad o quien desee llevarla como medio de prueba, el párrafo 2 del numeral 3 del artículo 2.1.1. del Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015, establece

"*El Decreto número 2649 de 1993, además de lo previsto para los efectos contemplados en el Decreto número 2548 de 2014, continuará vigente en lo no regulado por los Decretos números 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y demás normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan."*

Por lo anterior, los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia son los nuevos marcos técnicos normativos, es decir, las NIIF completas (Grupo 1), NIIF para las PYMES (Grupo 2) y NIF para Microempresas (Grupo 3).

Las inversiones realizas por una entidad, podrán ser clasificados como un instrumento financiero, una inversión en asociada, un negocio conjunto o una inversión en subsidiaria. Cabe mencionar que de acuerdo con el glosario de la NIIF para las Pymes, las definiciones son las siguientes:

"***Asociada:*** *Una entidad, incluyendo las no incorporadas a través de forma jurídica definida, como por ejemplo las entidades de carácter personalista en algunas jurisdicciones, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una subsidiaria ni constituye una participación en un negocio conjunto.*

Negocio conjunto: *Un acuerdo contractual por el cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.*

Subsidiaria: *Una entidad, incluyendo las no incorporadas a través de forma jurídica definida, como por ejemplo las entidades de carácter personalista en algunas jurisdicciones, que es controlada por otra (conocida como controladora).*

Instrumento Financiero: *Un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.*

Por lo anterior, y una vez clasificada la inversión deberá analizarse qué tipo de estado financiero se está preparando, es decir, si es un estado financiero separado o uno consolidado, ya que la

medición de esa inversión puede variar, así:

	SEPARADOS		***PRINCIPALES***	
	PYMES	***PLENAS***	***PYMES***	***PLENAS***
Inversiones en Asociadas	✓ *Al costo menos deterioro de valor o* ✓ *Al valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.* ✓ *Método de la participación* ***Fuente:*** *Párrafo 9.26*	✓ *Al costo* ✓ *De acuerdo con la NIIF 9; o* ✓ *Método de la participación* ***Fuente:*** *Párrafo 10 NIC 27*	✓ *Modelo del costo.* ✓ *Método de Participación.* ✓ *Modelo de Valor Razonable.* ***Fuente:*** *Párrafo 14.4*	✓ *Método de Participación.* ***Fuente:*** *Párrafo 10 NIC 28*
Subsidiarias	✓ *Al costo menos deterioro de valor o* ✓ *Al valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.* ✓ *Método de la participación* ***Fuente:*** *Párrafo 9.26*	✓ *Al costo* ✓ *De acuerdo con la NIIF 9; o* ✓ *Método de la participación* ***Fuente:*** *Párrafo 10 NIC 27*	✓ *Una entidad controladora presentara estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias.* ***Fuente:*** *Párrafo 9.2*	✓ *Una entidad controladora presentara estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias.* ***Fuente:*** *Párrafo 4 NIIF 10*
Entidades controladas de forma conjunta	✓ *Al costo menos deterioro de valor o* ✓ *Al valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.* ✓ *Método de la participación* ***Fuente:*** *Párrafo 9.26*	✓ *Al costo* ✓ *De acuerdo con la NIIF 9; o* ✓ *Método de la participación* ***Fuente:*** *Párrafo 10 NIC 27*	✓ *Modelo del costo.* ✓ *Método de Participación.* ✓ *Modelo de Valor Razonable.* ***Fuente:*** *Párrafo 15.9*	✓ *Método de Participación.* ***Fuente:*** *Párrafo 24 NIIF 11*

Ahora bien, si la entidad tiene inversiones en asociadas que presentan un valor patrimonial negativo, esto se convierte en un indicio de que el valor del activo puede haberse deteriorado, lo cual obliga a la entidad a determinar el valor recuperable de la inversión. La identificación de indicios de deterioro del valor es fundamental en el proceso de reconocimiento de una pérdida por deterioro. Evaluados los indicios, se confirma el deterioro, se reconoce la pérdida respectiva. Y si evaluados los indicios, la entidad considera que el rendimiento futuro de la inversión va a ser peor que el esperado, deberá aplicar el juicio profesional para el reconocimiento del deterioro del valor de la inversión.

Ley sobre normas de contabilidad y auditoría

Concepto	Pregunta
2017-0892	*"En Honduras se está queriendo actualizar la Ley sobre Normas de Contabilidad y Auditoría. Con ese propósito nos gustaría que nos compartiera la legislación vigente en Colombia sobre el tema, asimismo, que nos pudiesen comentar acerca de las principales lecciones aprendidas por el modelo de ustedes."*

Respuesta

(…) Dentro del proceso de convergencia hacia estándares internacionales de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información que Colombia viene adelantando a partir de la expedición de la Ley 1314 de 2009, fueron expedidos los marcos técnicos normativos de información financiera (NIF) para cada uno de los grupos definidos en este proceso. En el caso de los grupos 1 y 3, a partir del 1° de enero del 2015 sus respectivos marcos normativos se encuentran en aplicación plena; el grupo 2, por su parte, tuvo su fase de transición para aplicar de forma plena su marco de norma a partir del año 2016.

Adicionalmente, dentro de los procesos de convergencia definidos en la Ley 1314 de 2009, se encuentra la aplicación del nuevo marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información (NAI) para aquellos contadores públicos que se dedican a la auditoría y a la revisoría fiscal. Dicho procedimiento se vuelve complementario a la implementación de las NIF y de esa manera lograr los objetivos de la información "comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas (…) para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras", que se consagran en dicha norma.

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, a continuación, relacionamos los documentos que soportan la estructura técnica contable en Colombia:

Ley 43 de 1990 - reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.

http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf

Ley 1314 de 2009 - por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=36833

*Decreto 0302 de 2015 - Por el cual se reglamenta la Ley1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la Información

http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2015/Decretos2015/DECRETO%20302%20DEL%2020%20DE%20FEBRERO%20DE%202015.pdf

*Dentro del Decreto 0302 de 2015, se presenta la siguiente estructura de normas:

- Normas Internacionales de auditoría (NIA)
- Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC)
- Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR)
- Normas Internacionales de Trabajaos para Atestiguar (ISAE, por sus siglas en ingles)
- Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (NISR)

Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 - Compila los decretos reglamentarios de la Ley

1314 del 2009 con respecto a NIIF y NAI: Decretos 2706 del 2012, 2784 del 2012, 3022 del 2013 y 302 del 2015.

https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/decreto_2420_2015.htm

Decreto 2496 de 2015 - Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones.

http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2015/Decretos2015/DECRETO%202496%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202015.pdf?utm_source=newsletter&utm_medium=email&utm_campaign=excepcion_al_tratamiento_bajo_niif_de_la_cartera_de_creditos_y_de_los_aportes_sociales_en_cooperativas

Decreto 2131 de 2016 – Por medio del cual se modifica parcialmente el Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015, y se dictan otras disposiciones.

http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202131%20DEL%2022%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf

Decreto 2132 de 2016 – "Por medio del cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la información, previsto en el artículo 1.2.1 .1., del Libro 1, Parte 2, Título 1, del Decreto 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones

http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202132%20DEL%2022%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf

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. (...)

Libros de contabilidad

Concepto	Pregunta
2017-0150	*Nosotros llevamos en el sistema la estructura bajo PCGA y en Excel llevamos el mapeo de las cuentas bajo la estructura bajo NIIF. El Revisor Fiscal nos está solicitando que los libros arrojados del sistema deben tener la estructura bajo NIIF, me explico: nosotros bajo el sistema llevamos a nivel del grupo disponible, encargos e inversiones, que cuando se realiza el mapeo se unifican y se llevan como efectivo y equivalente, no existen registros adicionales sólo que el mapeo o estructura bajo NIIF se lleva en Excel.* *Nosotros no hemos leído nada que prohíba dicha práctica, pero el Revisor Fiscal alude que la información cotejada con estados financieros debe ser tomada de libros oficiales y no del mapeo de Excel.*

Respuesta

(…) El CTCP emitió la orientación técnica No. 1, que se refiere al tema de la contabilidad bajo los nuevos marcos normativos. (…), el CTCP ha resuelto consultas similares (Ver 2014-577; 2015-694, 2016-011 y 2016-669). (…).

Ahora bien, el artículo 208 se refiere al tema de su consulta en los siguientes términos:

"CONTENIDO DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL SOBRE BALANCES GENERALES. El dictamen o informe del Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

(…) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, (…)".

Adicionalmente, los Arts. 125 y 126 del Decreto 2649 de 1993, contiene referencias sobre los libros de contabilidad y los estados financieros. Allí se establece que los libros obligatorios son los que sirven de base para la elaboración de los estados financieros, pues por su conformación y diligenciamiento garantizan la autenticidad e integridad de la información contable. Así mismo, el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 consagra que la certificación de tales estados financieros está a cargo del representante legal y del Contador Público, y consiste en declarar entre otros aspectos, que las cifras en ellos contenidas, se han tomado fielmente de los libros.

En consecuencia, son los libros principales (obligatorios, registrados u oficiales) y que generalmente se denominan ¨diario y ¨mayor y balances¨, la fuente para la elaboración de los estados financieros, máxime si son los que fundamentalmente garantizan la autenticidad de la información contable en razón a que se encuentran inscritos en el registro mercantil. Así las cosas, no es dable elaborar estados financieros basados en libros auxiliares puesto que la finalidad de éstos no es otra que permitir el completo entendimiento de los libros principales; estos últimos por su conformación y diligenciamiento, además de darle la Ley el carácter de probatorios, son los únicos que sirven fehacientemente para tomar los datos requeridos en la preparación de los estados financieros.

En el evento en que elaboren estados financieros que no hayan sido tomados de los libros en los términos antes indicados, debido a que éstos se encuentran atrasados, este hecho impediría que se certificaran en los términos de la Ley, pues como ya se anotó la certificación hace presumir que se han tomado fielmente de los libros, y en este caso no se estaría atendiendo en mandato legal de la fe pública que le imprime la firma del contador de conformidad con lo previsto en el artículo 10 de la Ley 43 de 1990.

Marcos normativos NIF y declaraciones tributarias

Concepto	Pregunta
2017-0477	*"De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016 y con el fin de definir las bases gravables en las declaraciones tributarias (…), solicito su definición con lo siguiente:* *¿Para el 2017 y siguientes es obligatorio elaborar el Libro COLGAAP?* *¿Cuáles ajustes bajo el marco contable NIIF que realiza una empresa del Grupo 1, puede afectar las Declaraciones Tributarias? Ejemplo los Ingresos.* *¿La información exógena a la DIAN para el 2017 es con base en el libro COLGAAP o el libro NIIF?".*

Respuesta

(…) El artículo 2 de la Ley 1314 de 2009 señala:

"…La presente Ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento."

(…)

De lo anterior se infiere que todas las personas naturales o jurídicas pertenecientes al sector privado y que están obligadas a llevar contabilidad en Colombia, o que la necesiten como medio de prueba, deben aplicar lo normado en la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios.

Para esto, cada entidad debe elegir un Grupo al cual pertenecer (…), y aplicar e implementar uno de los tres marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto Único Reglamentario –DUR– 2420 de 2015 y sus modificatorios, según le corresponda.

En el artículo 1.1.1.3. del DUR 2420 de 2015, podrá encontrar el cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que califiquen dentro del Grupo 1, que en particular, para este caso, establece que los primeros estados financieros de propósito general, emitidos bajo este nuevo marco, son aquellos que se preparen con corte al 31 de diciembre de 2015. (…)

Ahora bien, es válido aclarar que existe independencia y autonomía de las normas de contabilidad y de información financiera frente a las tributarias, por ello deben realizarse las conciliaciones necesarias para analizar las diferencias que se presenten.

Adicionalmente, el párrafo 2 del numeral 3 del artículo 2.1.1. del Decreto 2420 de 2015, (…), establece

"El Decreto número 2649 de 1993, además de lo previsto para los efectos contemplados en el Decreto número 2548 de 2014, continuará vigente en lo no regulado por los Decretos números 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y demás normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan."

Por lo anterior, los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia son los nuevos marcos técnicos normativos, es decir, las NIIF completas (Grupo 1), NIIF para las PYMES (Grupo 2) y NIF para Microempresas (Grupo 3). (...)

Memorando técnico de NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0947	*Les solicito muy amablemente, me indiquen, en qué consiste el MEMORANDO TÉCNICO sobre NIIF, qué debe contener, quién lo realiza, y qué aspectos se deben tener en cuenta para su elaboración.* *Además de lo anterior, me podrían indicar, por favor, dónde puedo encontrar un modelo de este memorando técnico.*

Respuesta

(…) El concepto *"memorando técnico"* referido en su consulta no está incluido en ninguno de los marcos técnicos de información financiera que han sido emitidos para entidades del sector privado.

Sin embargo, si su consulta tiene relación con el documento que presentan las compañías sujetas a auditoría externa o revisoría fiscal, a la firma que efectúa el encargo de auditoría o de revisión de los estados financieros, en los "memorandos técnicos" generalmente se incluye un detalle de las cifras y decisiones de política tomadas por la entidad, en la elaboración del ESFA y de los primeros estados financieros.

Estos normalmente se estructuran incluyendo el tema a ser analizado, transacción o similar, las normas NIIF a ser aplicables y alternativas de tratamiento contable incluyendo las revelaciones requeridas en la presentación de la información y la conclusión sobre las decisiones que hace la compañía del manejo contable que defina (…).

Microempresas - incumplimiento cronograma aplicación

Concepto	Pregunta
2017-0294	*(…) Una microempresa formal desde el año 2010, lleva su contabilidad acorde con los decretos 2649 y 2650 de 1993. Al año 2016 no ha realizado la transición a los nuevos estándares NIF. ¿Debe iniciar su proceso de transición retroactivo desde el 1 de enero de 2014?* *¿Debe iniciar la transición desde el 1 de enero de 2017 y constituirse el periodo 1 enero 2017 al 31 diciembre 2017 como los "primeros estados financieros anuales en los cuales la microempresa hace una declaración inicial, explicita y sin reservas, del cumplimiento con la NIF para microempresas"? (…)* *A partir de la aplicación de Marco Técnico para NIF para las Microempresas, ¿una microempresa solo llevara su información financiera bajo esta NIF para efectos de elaborar su Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados y ser Estos serán base para para cálculo de Impuesto de renta del periodo respectivo?"*

Respuesta

(…) El artículo 1.1.3.3. Del Decreto 2420 de 2015:

"Cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. Para efectos de la aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas deberán observarse los siguientes períodos: (…)

5. Últimos estados financieros conforme a los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y normatividad vigente: Se refiere a los estados financieros preparados al 31 de diciembre de 2014 inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con lo previsto en los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces. (…)"

Por lo anterior, para una entidad que aplique el marco de principios simplificado del Grupo 3, a partir de enero 1 de 2015 los Decretos 2649 y 2650 de 1993 no tiene aplicación, ya que han quedado sin vigencia en lo concerniente a normas para la presentación de Estados Financieros.

Por consiguiente, las entidades pertenecientes al Grupo 3, deben presentar al máximo órgano social los estados financieros comparativos con corte a diciembre 31 de 2015 bajo el nuevo marco técnico normativo, Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015.

En consecuencia, los últimos estados financieros a presentar bajo los principios contables del Decreto 2649 de 1993 son los presentados a diciembre 31 de 2014.

El incumplimiento de la obligación de llevar contabilidad conforme a los principios de contabilidad de general aceptación puede generar sanciones que están contempladas en el Código de Comercio (artículo 58) y en otras normas (como por ejemplo art. 655 ET), además de impedir que la contabilidad pueda ser utilizada como medio de prueba para efectos legales, (…).

Microempresas - estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0413	*(…) Para el grupo 3, la estructura del estado de resultados se encuentra en el párrafo 5.3 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015. B) En la declaración de cumplimiento de normatividad NIF, se debería escribir que los estados financieros están elaborados bajo normatividad NIF, Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios. En el momento estoy elaborando los estados financieros para una microempresa, tengo una duda en cuanto al estado de resultados integral, mi pregunta es: ¿Puedo utilizar el rubro de resultado operacional dentro del estado de resultado integral?* *En cuanto a las NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS en la parte de políticas y prácticas contables ¿se puede indicar que los estados financieros se presentan ajustados al Decreto 2706 de 2012, o debo indicar que son preparados bajo NIIF o NIF?*

Respuesta

(…) **¿Puedo utilizar el rubro de resultado operacional dentro del estado de resultado integral?**

En opinión de este Consejo, es impreciso hablar del otro resultado integral en una entidad que aplica el marco de información financiera para el Grupo 3, teniendo en cuenta que la base de medición aplicada en este grupo es el costo histórico y las partidas del otro resultado integral sólo existen cuando una entidad ajusta partidas de activos o pasivos a sus valores corrientes (valor razonable, valor de uso o valor de cumplimiento), que es propio de los marcos técnicos normativos de los Grupos 1 y 2.

En cuanto a la inclusión de medidas de desempeño, como la referida en su consulta, en relación con la utilidad o pérdida bruta o la utilidad o pérdida operacional, este Consejo considera que no existe ninguna restricción para incorporar esta información, por lo que si ella mejora la utilidad de los informes financieros es correcto incluir ese subtotal. El párrafo 5.3. del marco técnico del Grupo 3 establece lo siguiente:

"5.3 La utilidad bruta refleja la diferencia entre las ventas netas y los costos de ventas. De la utilidad bruta se deducen todos los gastos incurridos, se suman los otros ingresos causados y se resta la provisión para impuesto sobre la renta para establecer el resultado del periodo".

¿Se puede incluir que los estados financieros se presentan ajustados al Decreto 2706 de 2012, o debo incluir que son preparados bajo NIIF o NIF?

En las notas, al referirse al marco de información financiera sobre el cual fueron elaborados los estados financieros, la entidad deberá indicar que ellos fueron elaborados de conformidad con el marco técnico normativo para el Grupo 3, contenido en el Anexo 3° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

Por otra parte, no es preciso indicar que este marco de información financiera está alineado con estándares internacionales de presentación de reportes financieros, IFRS Full (NIIF completas) o IFRS SMEs (NIIF para las Pymes), dado que este marco no cumple los requerimientos establecidos en estas normas.

Moneda funcional

Concepto	Pregunta
2017-0045	*"Analizando los factores establecidos en el párrafo 30.2 a 30.5 de la NIIF para las Pymes se estableció que la moneda funcional de la compañía es el Dólar americano y la moneda de presentación es el Peso Colombiano. Para efectos de calcular el impuesto de renta diferido para los primeros estados financieros bajo NIIF:* *1. ¿El impuesto de renta diferido bajo NIIF se debe de calcular en moneda funcional (dólar) o en moneda de presentación (pesos colombianos)?* *2. Con cual tasa (histórica o de cierre) se deben convertir las bases fiscales de los activos y pasivos de la compañía.* *3. ¿El impuesto de renta diferido según las NIIF corresponde a una partida monetaria o no monetaria?".*

Respuesta

(…) ***¿El impuesto de renta diferido bajo NIIF se debe de calcular en moneda funcional (dólar) o en moneda de presentación (pesos colombianos)?***

En primera instancia, debe aclararse que una cosa es incluir en los estados financieros transacciones en una moneda distinta a la moneda funcional y otra convertir estados financieros en moneda extranjera. Si la entidad decidió que su moneda funcional es el dólar, es porque la mayor parte de sus transacciones se dan en esa moneda y por lo tanto se cumplen las características de moneda funcional contenidas en los párrafos 30.9 a 30.11 de la NIIF para PYMES. De ser este el caso, cualquier transacción que se haga en otra moneda, incluso en pesos colombianos, debe tratarse de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 30.9 de la NIIF para PYMES, que indica:

"Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad:

(a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre;

(b) convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y

(c) convertirá las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable". *(Negrita en el texto).*

Adicionalmente, El párrafo 29.27 de la NIIF para las PYMES establece*:*

"Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas impositivas y las Leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan."

Ahora bien, con respecto al tratamiento del impuesto diferido en los estados Financieros en una moneda distinta al peso Colombiano no existe en el nuevo marcos normativo de Grupo 2 una referencia explícita a este tipo de operación, razón por la cual en concepto de éste Consejo, se deberá aplicar la Jerarquía de políticas contables contenidas en los numerales 10.2 a 10.6 del Anexo Nº 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, esto es que la gerencia se referirá y considerará los requerimientos y guías establecidos en las NIIF para PYMES que traten

cuestiones similares y relacionadas, por tanto, se podría aplicar los requerimientos de la NIC 12.

Con base en lo anterior, el impuesto diferido debe calcularse según lo establecido en el párrafo 41 de la NIC 12:

"Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo (véase el párrafo 58)."

Puesto, en otros términos, la entidad debe determinar su base fiscal en pesos y convertirla al tipo de cambio de cierre, dado que es la estimación más real del valor que será recuperado o gravado en el futuro. Por otro lado, como el valor contable del activo se mantiene en dólares, el efecto en el impuesto diferido atribuible al cambio en la tasa de cambio sobre la base fiscal debe llevarse a resultados.

Por lo anterior, la entidad deberá calcular el impuesto diferido teniendo las bases fiscales, en la moneda local, es decir en pesos colombianos.

Con cual tasa (histórica o de cierre) se deben convertir las bases fiscales de los activos y pasivos de la compañía.

La tasa utilizada para la conversión de los activos y pasivos, según lo definido en el párrafo 30.18 de la NIIF para las PYMES será la tasa de cambio de cierre en la fecha de ese estado de situación financiera.

¿El impuesto de renta diferido según las NIIF corresponde a una partida monetaria o no monetaria?".

El impuesto de renta diferido es monetario o no monetario depende de la óptica desde la que se analice. Sin embargo, dada la información suministrada por el consultante, la clasificación es totalmente irrelevante ya que existe riesgo cambiario. En el caso de la consulta, el concepto no aplica porque el impuesto diferido se calcula en dólares, no en pesos y luego al convertirlos de nuevo en pesos, si se necesita hacerlo, todas las partidas de activos y pasivos irían a tasa de cierre. (...)

Negocio en marcha - revelaciones

Concepto	Pregunta
2017-0242	*Desde hace más de 17 años vengo desempeñando el cargo de Jefe de Contabilidad en una sucursal de una sociedad extranjera. El pasado mes de enero de 2017 me enteré de que, la sucursal, desde el mes de diciembre de 2016 viene siendo investigada por la Superintendencia de Industria y comercio por una violación a la libre competencia. He preguntado a la administración y a los abogados de la compañía sobre el estado de la investigación y si este caso afecta la hipótesis del negocio en marcha. La respuesta del departamento legal de la casa matriz, el pasado 16 de febrero de 2017, fue que en la actualidad la investigación estaba en un proceso preliminar y que a la fecha no existía tal incertidumbre sobre el negocio en marcha.* *El pasado 2 de marzo de 2017, la sucursal comunico a todos sus empleados que había decidido no continuar con las operaciones en Colombia y por lo tanto cerraba su planta de producción.* *Como me encuentro en el proceso de certificación de los estados financieros 2016 mi pregunta es que, si con manifestar en la certificación de que la compañía está en investigación preliminar por parte de la SIC y que ha tomado la decisión de cerrar operaciones, cumplo con mi deber de comunicar este hecho o debo suscribir algún otro documento y de ser así ante qué entidad.*

Respuesta

(…) Los párrafos 25 y 26 de la NIC 1, y los párrafos 3.8 y 3.9 de la NIIF para las Pymes que aplica a las entidades que son clasificadas en los grupos 1 o 2 respectivamente, se refieren al concepto de empresa en marcha en los siguientes términos:

NIC 1 (Grupo 1)

"25 Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

26 Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho periodo. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado. En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente".

NIIF para las Pymes (Grupo 2)

"3.8 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta Norma evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento.

Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer que cesen sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que hacer esto. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

3.9 Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marca, revelará estas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha".

De acuerdo con lo anterior, al emitir la certificación de los estados financieros, que son responsabilidad de la administración de la entidad, se deberán tener en cuenta las incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que pueden aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y revelará estas incertidumbres.

Ahora bien, si la fecha en la que se ha tomado la decisión de liquidar la entidad es una fecha anterior a la certificación y aprobación de los estados financieros o de la expedición del dictamen del Revisor Fiscal, esta información puede afectar de manera significativa el importe de las cifras presentadas en los estados financieros al cierre del 31 de diciembre del año anterior, por lo que se deberán efectuar los ajustes pertinentes que resultan de considerar lo establecido en la norma técnica sobre los hechos conocidos con posterioridad a la fecha de cierre (Ver NIC 10 o la Sección 32 de la NIIF para las Pymes), y siempre que la hipótesis de negocio en marcha fuera aplicable.

Si este no fuera el caso, y la administración de la entidad concluyera que no es aplicable la hipótesis de negocio en marcha, por la información recibida el día 2 de marzo, esta deberá revelar este hecho junto con las hipótesis sobre las cuales son elaborados los estados financieros al cierre de diciembre 31 del año anterior, y las razones por las cuales se considera que la entidad no es un negocio en marcha (...)

Normas de aseguramiento – auditoría en el sector público

Concepto	Pregunta
2017-0244	*"(…) ¿Es obligación de los contadores públicos en la realización de los trabajos de aseguramiento ejecutados para una oficina de control interno del sector público distrital y/o del orden nacional implementar y aplicar las NICC – NIA – NITR – ISAE y NISR de conformidad con los artículos 1.2.1.7 y 1.2.1.8 del Decreto 2420 de 2015?"*

Respuesta

(…) Dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, todos aquellos profesionales de la contaduría pública que desarrollen actividades de revisión asociadas a la labor de aseguramiento, del sector público distrital y/o del orden nacional, deberán aplicar las Normas de Aseguramiento de la Información con énfasis en la valuación del sistema de control interno, tal como lo establece artículo 6° del Decreto 2496 de diciembre de 2015, el cual establece:

"Artículo 6. Aplicación de normas NIA, las NITR, las ISAE o las NISR. Modifíquese el artículo 1.2.1.8 del Decreto 2420 de 2015, el cual quedará así:

"Articulo 1.2.1.8 Aplicación de normas NIA, las NITR, las ISAE o las NISR. Los Contadores Públicos independientes, que en sus actuaciones profesionales distintas de la revisoría fiscal, realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, según corresponda"

Normas de Aseguramiento

Concepto	Pregunta
2017-0269	*"En la actualidad me desempeño como contadora de una entidad sin ánimo de lucro perteneciente al grupo 2. Esta entidad a la fecha no ha realizado la implementación de Norma internacional, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 3022 de 2013, el cual reglamenta la Ley 1314 de 2009. En ese entendido, los revisores fiscales han propuesto llevar a cabo la auditoría de la información correspondiente al año 2016 bajo la norma anterior, es decir el decreto 2649 de 1993.* *En ese escenario la consulta se dirige a aclarar si bajo la normativa y la práctica actual dicha auditoría podría realizarse de acuerdo a lo propuesto por nuestros revisores fiscales o si por el contrario esta solo debería adelantarse una vez se lleve a cabo la implementación de norma internacional."*

Respuesta

(…) A continuación se especifica la normatividad aplicable y el cronograma de aplicación de la normatividad para el grupo 2:

NORMAS TÉCNICAS, GRUPO 2

"Artículo 1.1.2.1 Ámbito de Aplicación. *El presente decreto será aplicable a los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2, detallados a continuación:*

1. Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1.1.1.1. del presente decreto y sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del capítulo 1° del marco técnico normativo de información financiera anexo 3° del presente decreto.

2. Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar el marco técnico normativo establecido en el Anexo del Decreto 2784 de 2012 ni sean de interés público.

Cuando sea necesario, el cálculo del número de trabajadores y de los activos totales para establecer la pertenencia al Grupo 2, se hará con base en el promedio de doce (12) meses correspondiente al año anterior al periodo de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido en el artículo 3 de este Decreto, o al año inmediatamente anterior al periodo en el cual se determine la obligación de aplicar el Marco Técnico Normativo de que trata este Decreto, en periodos posteriores al periodo de preparación obligatoria aludido.

Para efectos del cálculo de número de trabajadores, se considerarán como tales aquellas personas que presten de manera personal y directa servicios a la entidad a cambio de una remuneración, independientemente de la naturaleza jurídica del contrato".

El cronograma de aplicación del grupo No. 2 será:

"Artículo 1.1.2.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2. Los primeros estados financieros a los que los preparadores de la información financiera que califiquen dentro del Grupo 2, aplicarán el marco técnico normativo contenido en el anexo del presente Decreto, son aquellos que se preparen con corte al 31 de diciembre del 2016. Esto, sin perjuicio de que con posterioridad nuevos preparadores de información financiera califiquen dentro de este Grupo. Para efectos de la aplicación del marco técnico normativo de información financiera, los preparadores del Grupo 2 deberán observar las siguientes condiciones:

1. ***Período de preparación obligatoria****. Se refiere al* ***tiempo durante el cual las entidades deberán realizar actividades relacionadas con el proyecto de convergencia*** *y en el que los supervisores podrán solicitar información a los supervisados sobre el desarrollo del proceso. Tratándose de preparación obligatoria, la información solicitada debe ser suministrada para todos los efectos legales que esto*

implica, de acuerdo con las facultades de los órganos de inspección, control y vigilancia. El período de preparación obligatoria ***comprende desde el 1° de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2014****. Las entidades deberán presentar a los supervisores un plan de implementación de las nuevas normas, de acuerdo con el modelo que para estos efectos acuerden los supervisores. Este plan debe incluir entre sus componentes esenciales la capacitación, la identificación de un responsable del proceso, el cual debe ser aprobado por la Junta Directiva u órgano equivalente y, en general, cumplir con las condiciones necesarias para alcanzar el objetivo fijado y debe establecer las herramientas de control y monitoreo para su adecuado cumplimiento.*

2. ***Fecha de transición.*** *Es el inicio del ejercicio anterior a la aplicación por primera vez del nuevo marco técnico normativo de información financiera,* ***momento a partir del cual deberá iniciarse la construcción del primer año de información financiera de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo*** *que servirá como base para la presentación de estados financieros comparativos. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo en el corte al 31 de diciembre de 2016,* ***esta fecha será el 1° de enero de 2015****.*

3. ***Estado de situación financiera de apertura.*** *Es el* ***estado en el que por primera vez se medirán de acuerdo con el nuevo marco normativo los activos, pasivos y patrimonio*** *de las entidades que apliquen este Decreto. Su fecha de corte es la fecha de transición. El estado de situación financiera de apertura no será puesto en conocimiento del público ni tendrá efectos legales en dicho momento.*

4. ***Período de transición.*** *Es el* ***año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo durante el cual deberá llevarse la contabilidad para todos los efectos legales de acuerdo a la normatividad vigente al momento de la expedición del presente Decreto y, simultáneamente, obtener información de acuerdo con el nuevo marco normativo de información financiera****, con el fin de permitir la construcción de información financiera que pueda ser utilizada para· fines comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al31 de diciembre de 2016, este período iniciará el 1° de enero de 2015 y terminará el 31 de diciembre de 2015. Esta información financiera no será puesta en conocimiento público ni tendrá efectos legales en dicho momento.*

5. ***Últimos estados financieros conforme a los decretos 2649 y 2650 de 1993 y demás normatividad vigente: Se refiere a los estados financieros preparados con corte al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de aplicación****. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y las normas que las modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2016,* ***esta fecha será el 31 de diciembre de 2015****.*

6. ***Fecha de aplicación. Es aquella a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable vigente al 27 de diciembre de 2013 y comenzará la aplicación del nuevo marco técnico normativo*** *para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre del 2016, esta fecha será el 1° de enero de 2016.*

7. ***Primer período de aplicación.*** *Es* ***aquel durante el cual, por primera vez, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo****. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo, este período está* ***comprendido entre el 1° de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016****.*

8. ***Fecha de reporte.*** *Es* ***aquella en la que se presentarán los primeros estados financieros de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo****. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo será el 31 de diciembre de 2016. Los primeros estados financieros elaborados de conformidad con el nuevo marco técnico normativo, contenido en el anexo 2 del presente Decreto,* ***deberán presentarse con corte al 31 de diciembre de 2016****". (Negrillas fuera del texto)*

Así las cosas, de acuerdo a la consulta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, de acuerdo con los cronogramas antes citados y definidos en la norma, para la vigencia 2016 eran de carácter obligatorio por parte de la Administración de la entidad, excepto que se trate de una entidad del sector Salud.

El artículo 19 del Decreto 410 de 1971, denominado Código de Comercio, en el numeral tercero establece

"Todo comerciante tiene obligación de llevar la contabilidad regular de negocios conforme a las prescripciones legales".

Así mismo, el artículo 445 del mismo decreto, establece

"Al fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año el treinta y uno de diciembre, las sociedades anónimas deberán cortar sus cuentas y producir el inventario y el balance general de sus negocios. El balance se hará conforme a las prescripciones legales y a las normas de contabilidad establecidas."

Así las cosas, aprobar estados financieros del año 2016 que no estén bajo los nuevos marcos normativos contenidos en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios es violar la Ley lo que podría llevar a que las decisiones tomadas en las asambleas sean ineficaces en lo relacionado con la aprobación de los estados financieros y la distribución de los excedentes.

Ahora bien, es responsabilidad del Revisor Fiscal evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Organización durante el año 2016, basado en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, y definir según su criterio profesional si la información analizada y la evidencia obtenida le permiten expresar una opinión no modificada (o favorable) o una opinión modificada (con salvedades, denegación (abstención), desfavorable (o adversa).

De igual manera, el Revisor Fiscal deberá evaluar los conceptos de los numerales 16 y 17 de la Norma Internacional de Auditoría 700, contenida en el Anexo técnico del Decreto Único 2420 de 2015, acerca de los tipos de opinión, y que de manera textual, establecen:

"Tipos de Opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (…)"

De otra parte, en las funciones de fiscalización, debe incluir actividades de evaluación, de tal manera que el Revisor Fiscal a través del desarrollo de sus pruebas evidencie que no hay una adecuada gestión por parte de la administración respecto a los periodos de preparación, transición y aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, deberá comunicarlo de forma inmediata a través de sus informes, tal como lo establece el numeral 2° del artículo 207 del Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio), el cual enuncia:

"ARTÍCULO 207. Son funciones del Revisor Fiscal: (…)

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;"

Normas de Aseguramiento de la Información - NAI

Concepto	Pregunta
2017-0938	*"(…) Solicito de su información referente a las NIAS como:* *1. Origen de la norma* *2. ¿Quién la regula y qué pasa si las empresas no las implementa?* *3. ¿Cuándo las empresas deben implementar las NIAS?* *4. Una base de datos donde me indique quien implemento las NIAS* *5. ¿Qué son las NIAS?* *6. ¿Cómo se denomina a las grandes empresas, y cuáles son las grandes empresas? (…)"*

Respuesta

(…) Acerca de sus preguntas 1 y 5, este Consejo dio respuesta a preguntas similares en la consulta 2017-892 (…)

Para las preguntas 2 y 3, en nuestra opinión, es preciso aclarar que las empresas no implementan las NIA. Todos aquellos profesionales de la contaduría pública que desarrollen actividades de revisión asociadas a la labor de aseguramiento deberán aplicar las Normas de Aseguramiento de la Información con énfasis en la valuación del sistema de control interno, tal como lo establece artículo 6° del Decreto 2496 de diciembre de 2015, el cual establece:

"Articulo 1.2.1.8 Aplicación de normas NIA, las NITR, las ISAE o las NISR. Los Contadores Públicos independientes, que en sus actuaciones profesionales distintas de la revisoría fiscal, realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, según corresponda"

En cuanto a la aplicación, en nuestra opinión, debemos hacer mención de los artículos 1, 2 y 3 del Decreto 0302 de 2015, compilado en el D.U.R. 2420 de 2015, los cuales enuncian:

"Artículo 1º. Expídase el Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del presente decreto.

Artículo 2º El presente decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (smlmv) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los Decretos números 2784 de 2012 y 3022 de 2013 y normas posteriores que los modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. Las entidades que no pertenezcan al Grupo 1 y que voluntariamente se acogieron a emplear al marco técnico normativo de dicho Grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo.

Parágrafo. Los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en este artículo continuarán aplicando los procedimientos de auditoría previstos en el marco regulatorio vigente y sus modificaciones, y podrán aplicar voluntariamente las NAI descritas en los artículos 3° y 4° de este decreto.

Artículo 3º. El Revisor Fiscal aplicará las NIA, anexas a este decreto, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros."

Para la pregunta 4, no es conocimiento de este Consejo una base de datos o una entidad que consolide la información referente a los

profesionales de la contaduría pública que hayan implementado las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en sus metodologías de trabajo, sin embargo, la Junta Central de Contadores, como organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, podrá adelantar las revisiones a que haya lugar.

Las guías emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos para pequeñas y medianas entidades puede ser un instrumento útil para comprender las actividades que deben ser realizadas por el auditor externo o el Revisor Fiscal en el encargo de auditoría de estados financieros.

Respecto a la pregunta 6, (…), el CTCP no tendría competencia para emitir una opinión sobre ella. Le recomendamos revisar el contenido de la Ley 590 de 2000 y 905 de 2004, que establece directrices para la promoción del desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresas en Colombia (…)

Normas de Aseguramiento de Información Financiera

Concepto	Pregunta
2017-0873	*"(…) 1. De conformidad con la Ley de Habeas Data y tratamiento de datos 1581 de 2012, ¿Puede el Revisor Fiscal de una copropiedad regida por Ley 675 de 2001 de naturaleza comercial enviar, sin conocimiento de la Administración, comunicaciones directas a los acreedores de la copropiedad solicitándoles confirmaciones de saldos?, o ¿deben solicitarse a través de una autorización del representante legal de la copropiedad para que le sean entregadas al Revisor Fiscal directamente?* *2. ¿Puede el Revisor Fiscal tomar copias (mecánicas o fotográficas) o exigir a la Administración la expedición de copias de actos, contratos y documentos de la copropiedad, para entregarlas a los copropietarios por fuera de la Asamblea General y del término para ejercer derecho de inspección?* *3. ¿Puede el Revisor Fiscal servir de Mediador entre copropietarios y Administrador? ¿Entre inquilinos, arrendatarios o usuarios y el Administrador?* *4. No siendo la Alcaldía municipal parte de la copropiedad, ¿puede el Revisor Fiscal dirigir copia de las comunicaciones en que presenta informes o hallazgos o imputa conductas a la administración de la copropiedad, sin que esto se califique como violación de la confidencialidad?* *5. ¿Puede el Revisor Fiscal de la copropiedad adelantar reuniones informales con algunos copropietarios, residentes y vecinos sin autorización y conocimiento de la Administración y sin que haya convocado legal y oficialmente a Asamblea General Extraordinaria?* *6. ¿Puede el Revisor Fiscal de la copropiedad en dichas reuniones informales, entregar a los asistentes copropietarios, residentes y vecinos, copia de los documentos contables, financieros y legales de la copropiedad sin violar la confidencialidad que le asiste por su cargo?* *7. ¿las informaciones, hallazgos, objeciones, observaciones y salvedades deben ser presentadas exclusivamente a los copropietarios en el informe de Asamblea General de Copropietarios o pueden ser presentadas mediante comunicaciones escritas dirigidas a los mismos en cualquier tiempo?* *8. ¿las informaciones, hallazgos, objeciones, observaciones y salvedades deben ser presentadas exclusivamente a los copropietarios o pueden ser presentadas a arrendatarios, inquilinos, residentes y visitantes?* *9. ¿Para presentar informaciones, hallazgos, objeciones, observaciones y salvedades debe convocar obligatoriamente a Asamblea General Extraordinaria o lo puede hacer en reuniones informales?* *10. ¿Puede el Revisor Fiscal de la Copropiedad exigir a la Administración acciones administrativas como recortes de personal, recortes en gastos de administración, etc. independientemente de que exista o no dificultades económicas de la copropiedad?* *11. ¿Cuál es el alcance de las instrucciones que puede impartir el Revisor Fiscal a la Administración y la copropiedad? ¿Son éstas de carácter obligatorio o son recomendaciones que pueden derivar en responsabilidad de la administración?*

Concepto	Pregunta
	12. ¿Puede el Revisor Fiscal en ejercicio de su labor, tomar fotos, copias y originales de documentos, actos y contratos de la copropiedad que reposan en el archivo de la administración? *13. ¿Puede el Revisor Fiscal ordenar que se renegocien contratos ya celebrados por la administración?* *14. ¿Puede el Revisor Fiscal adelantar investigaciones de contratistas y contratos: a. Visitando los lugares de asiento comercial de los contratistas; b. Verificando con vecinos de la zona de ubicación del contratista su honorabilidad, experiencia y existencia; c. Pidiendo cotizaciones a otros proveedores sin presentar a ellos los pliegos de condiciones de las compras?* *15. ¿Puede una persona jurídica (sociedad) de contadores prestar servicios de revisoría fiscal si no se encuentra inscrita, registrada o matriculada ante la Junta Central de Contadores?* *16. Cuando la revisoría fiscal es prestada por una persona jurídica que solo tiene un representante legal, ¿cómo cumple la función de suplencia?* *17. ¿Está facultado el Revisor Fiscal de una copropiedad solicitar informes, reportes o certificaciones de los contratistas de la copropiedad?* *18. ¿Está sujeto el Revisor Fiscal a las prescripciones de tratamiento de datos contemplados por la Ley 1581 de 2012 para la responsable persona jurídica para la que presta su servicio de revisoría?* *19. ¿Cuál es el alcance del deber o responsabilidad de confidencialidad? ¿Ante quién puede revelar la información a la que accede en ejercicio de su cargo?"*

Respuesta

(…) **De conformidad con la Ley de Habeas Data (…), ¿Puede el Revisor Fiscal de una copropiedad regida por Ley 675 de 2001 de naturaleza comercial enviar, sin conocimiento de la Administración, comunicaciones directas a los acreedores de la copropiedad solicitándoles confirmaciones de saldos?, o ¿deben solicitarse a través de una autorización del representante legal de la copropiedad para que le sean entregadas al Revisor Fiscal directamente?**

Dando respuesta a la pregunta, en nuestra opinión, el proceso de confirmación de saldos es un procedimiento común dentro de la labor de auditoría el cual debe ser adelantado por parte del Revisor Fiscal. Dicha actividad requiere de la colaboración del representante legal para efectos de firma y envío y en el texto de las comunicaciones se debe solicitar el envío de las respuestas al Revisor Fiscal, en aras de transparencia del proceso.

En el momento que la Administración de la Copropiedad no permita o no colabore con el proceso de confirmación de saldos, puede entenderse como una limitación en el alcance de la labor de revisoría fiscal, lo cual debe ser plasmado en el Dictamen.

¿Puede el Revisor Fiscal tomar copias (mecánicas o fotográficas) o exigir a la Administración la expedición de copias de actos, contratos y documentos de la

copropiedad, para entregarlas a los copropietarios por fuera de la Asamblea General y del término para ejercer derecho de inspección?

Para la pregunta 2, en nuestra opinión, todas las actuaciones del Revisor Fiscal deben estar alineadas a las funciones establecidas en la Ley (Véase Articulo 207 C. Co); de lo contrario, se materializaría una coadministración por parte de este profesional, lo cual va en contra de los lineamientos establecidos en el código de ética para profesionales de la contaduría pública, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (…).

¿Puede el Revisor Fiscal servir de Mediador entre copropietarios y Administrador? ¿Entre inquilinos, arrendatarios o usuarios y el Administrador?

Para la pregunta 3, en nuestra opinión, todas las actuaciones del Revisor Fiscal deben estar alineadas a las funciones establecidas en la Ley (Véase Articulo 207 C. Co); de lo contrario, se materializaría una coadministración por parte de este profesional, lo cual va en contra de los lineamientos establecidos en el código de ética para profesionales de la contaduría pública, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (…).

¿puede el Revisor Fiscal dirigir copia de las comunicaciones en que presenta informes o hallazgos o imputa conductas a la administración de la copropiedad, sin que esto se califique como violación de la confidencialidad?

El numeral 3 del artículo 207 del Código de Comercio, acerca de las funciones del Revisor Fiscal, establece:

"3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;"

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta 4, en nuestra opinión, es necesario validar si la remisión a la Alcaldía Municipal de las comunicaciones de revisoría fiscal, responden a un requerimiento de orden legal por parte de este Organismo o si responden a un principio de divulgación de hallazgos o conductas por parte de la Administración de la Copropiedad, en los cuales en ninguna de estas situaciones se calificaría como una violación de la confidencialidad.

¿Puede el Revisor Fiscal de la copropiedad adelantar reuniones informales con algunos copropietarios, residentes y vecinos sin autorización y conocimiento de la Administración y sin que haya convocado legal y oficialmente a Asamblea General Extraordinaria?

Respecto a la pregunta 5, en nuestra opinión, la reunión del Revisor Fiscal con copropietarios no amerita ningún tipo de autorización por parte de la Administración, teniendo en cuenta que los copropietarios hacen parte integral de la Asamblea General, que es el Organismo encargado de elegir al Revisor Fiscal.

¿Puede el Revisor Fiscal de la copropiedad en dichas reuniones informales, entregar a los asistentes copropietarios, residentes y vecinos, copia de los documentos contables, financieros y legales de la copropiedad sin violar la confidencialidad que le asiste por su cargo?

Para la pregunta 6, en nuestra opinión, el Revisor Fiscal podrá presentar sus informes de manera formal ante el Consejo de Administración o ante la Asamblea General de Copropietarios, debidamente soportados y documentados.

¿las informaciones, hallazgos, objeciones, observaciones y salvedades deben ser presentadas exclusivamente a los copropietarios en el informe de Asamblea General de Copropietarios o pueden ser presentadas mediante comunicaciones escritas dirigidas a los mismos en cualquier tiempo?

Respecto a la pregunta 7, en nuestra opinión, la presentación de Informes y los destinatarios deben estar definidos en la carta de encargo de revisoría fiscal, documento que debe estar alineado con las funciones definidas en la Ley (Art. 207 C.Co.) y en los estatutos de la Copropiedad.

¿las informaciones, hallazgos, objeciones, observaciones y salvedades deben ser presentadas exclusivamente a los copropietarios o pueden ser presentadas a

arrendatarios, inquilinos, residentes y visitantes?

Para la pregunta 8 y alineados a la respuesta anterior, en nuestra opinión, los usuarios de los Informes del Revisor Fiscal deben ser el Consejo de Administración y la Asamblea General de Copropietarios.

En el caso de arrendatarios, inquilinos, residentes y visitantes, no habrá problema en caso de que estén en representación de algún copropietario.

¿Para presentar informaciones, hallazgos, objeciones, observaciones y salvedades debe convocar obligatoriamente a Asamblea General Extraordinaria o lo puede hacer en reuniones informales?

Dando respuesta a la pregunta 9, en nuestra opinión, la forma de presentación de los informes debe estar plenamente definida entre las partes, así como los usuarios a los cuales deberá presentar los informes el Revisor Fiscal.

¿Puede el Revisor Fiscal de la Copropiedad exigir a la Administración acciones administrativas como recortes de personal, recortes en gastos de administración, etc. independientemente de que exista o no dificultades económicas de la copropiedad?

Acerca de la pregunta 10, planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, las actuaciones del Revisor Fiscal descritas dentro de la pregunta, van en contra de las funciones establecidas en la Ley (Véase Articulo 207 C. Co), por lo cual se materializaría una coadministración por parte de este profesional, lo cual va en contra de los lineamientos establecidos en el código de ética para profesionales de la contaduría pública, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (…).

¿Cuál es el alcance de las instrucciones que puede impartir el Revisor Fiscal a la Administración y la copropiedad? ¿Son éstas de carácter obligatorio o son recomendaciones que pueden derivar en responsabilidad de la administración?

En cuanto a la pregunta 11, en nuestra opinión, el Revisor Fiscal mediante sus informes presenta medidas requeridas o recomendaciones, las cuales deberán ser ejecutadas bajo el ordenamiento, coordinación y supervisión de la Administración de la Copropiedad o del Organismo que delegue la Asamblea General de Copropietarios.

12. ¿Puede el Revisor Fiscal en ejercicio de su labor, tomar fotos, copias y originales de documentos, actos y contratos de la copropiedad que reposan en el archivo de la administración?

Acerca de la pregunta 12, en nuestra opinión, el Revisor Fiscal debe generar una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros y la eficiencia y eficacia del sistema de control interno de la Copropiedad, dando cumplimiento a las funciones establecidas en la Ley (Art. 207 C. Co.) y en los estatutos de la Copropiedad. Dichas funciones las logra a través de la obtención de evidencia adecuada y suficiente la cual es resultado de las diferentes pruebas de auditoría y entre las cuales se detallan los medios enunciadas por parte de la consultante.

Se aclara que el Revisor Fiscal no puede tomar documentos originales como soporte de su labor de auditoría, a menos que hayan sido entregados por parte de la Administración.

¿Puede el Revisor Fiscal ordenar que se renegocien contratos ya celebrados por la administración?

Respecto a la pregunta 13, en nuestra opinión, las actuaciones del Revisor Fiscal descritas dentro de la pregunta van en contra de las funciones establecidas en la Ley (Véase Articulo 207 C. Co), por lo cual se materializaría una coadministración por parte de este profesional, lo cual va en contra de los lineamientos establecidos en el código de ética para profesionales de la contaduría pública, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, (…).

¿Puede el Revisor Fiscal adelantar investigaciones de contratistas y contratos: a. Visitando los lugares de asiento comercial de los contratistas; b. Verificando con vecinos de la zona de ubicación del contratista su honorabilidad, experiencia y existencia; c. Pidiendo cotizaciones a otros proveedores sin presentar a ellos los pliegos de condiciones de las compras?

Resolviendo la pregunta 14, en nuestra opinión, todas las actuaciones enunciadas dentro de la pregunta por parte de la consultante son prácticas validas por parte del Revisor Fiscal para la obtención de evidencia adecuada y suficiente para la generación de una opinión acerca de los estados financieros y de la eficiencia y eficacia del sistema de control interno.

¿Puede una persona jurídica (sociedad) de contadores prestar servicios de revisoría fiscal si no se encuentra inscrita, registrada o matriculada ante la Junta Central de Contadores?

Acerca de la pregunta 15 planteada por la peticionaria, nos permitimos señalar que se encuentra resuelta en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2017-0707, (…)

Cuando la Revisoría Fiscal es prestada por una persona jurídica que solo tiene un representante legal, ¿cómo cumple la función de suplencia?

En cuanto a la pregunta 16, en nuestra opinión, entendemos que la consultante se refiere a que la persona jurídica solamente tiene un funcionario. En ese caso, la copropiedad podrá nombrar otra persona natural o jurídica para que desarrolle su rol de Revisor Fiscal suplente y actúe para la copropiedad ante la ausencia del Revisor Fiscal principal, en los casos que establezca la Ley.

¿Está facultado el Revisor Fiscal de una copropiedad solicitar informes, reportes o certificaciones de los contratistas de la copropiedad?

Resolviendo la pregunta 17, en nuestra opinión, todas las actuaciones enunciadas dentro de la pregunta por parte de la consultante son prácticas validas por parte del Revisor Fiscal para la obtención de evidencia adecuada y suficiente para la generación de una opinión acerca de los estados financieros y de la eficiencia y eficacia del sistema de control interno.

¿Está sujeto el Revisor Fiscal a las prescripciones de tratamiento de datos contemplados por la Ley 1581 de 2012 para la responsable persona jurídica para la que presta su servicio de revisoría?

Respecto a la pregunta 18, en nuestra opinión, el uso de bases de datos por parte del Revisor Fiscal deberá ser únicamente como parte de las pruebas de auditoría en relación con las funciones propias de su cargo, razón por la cual los lineamientos definidos en la Ley citada por la consultante le competen directamente al Revisor Fiscal.

¿Cuál es el alcance del deber o responsabilidad de confidencialidad? ¿Ante quién puede revelar la información a la que accede en ejercicio de su cargo?

Acerca de la pregunta 19 planteada por la peticionaria, nos permitimos señalar que se encuentra resuelta en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2017-066 del 26 de enero de 2017, (…)

De manera adicional, citamos el contenido de la Sentencia C-200/12 expedida por la Corte Constitucional, la cual enuncia:

"REVISOR FISCAL-Improcedencia de invocar el secreto profesional, en relación con actos de corrupción de los que conozca en ejercicio de las funciones que le son inherentes (…)

SECRETO PROFESIONAL DE CONTADOR PUBLICO-Jurisprudencia constitucional/SECRETO PROFESIONAL DE CONTADOR PUBLICO-Alcance/SECRETO PROFESIONAL DE REVISOR FISCAL-Alcance

RELACION REVISOR FISCAL Y ESTADO-Para efectos de análisis de extensión y alcance del secreto profesional, no puede ser la misma que se presenta en otros contextos

INVIOLABILIDAD DEL SECRETO PROFESIONAL-Presupone la previa delimitación de la intimidad del sujeto cuyos datos y hechos constituyen su objeto/PROFESIONES-No están todas en el mismo radio de cercanía de la intimidad personal o familiar, ni el control del Estado sobre ellas debe ser idéntico/INTIMIDAD Y SECRETO PROFESIONAL-Jurisprudencia constitucional sobre su relación/SECRETO PROFESIONAL-Su alcance no puede ser excusa en el caso de los revisores fiscales para paralizar o suspender el deber constitucional que tiene todo ciudadano de colaborar con las autoridades/SECRETO PROFESIONAL-Debe ser analizado a la luz de la cercanía de la profesión con la intimidad personal y de los fines del ejercicio de la

misma

El alcance del secreto profesional dijo que ello no puede ser excusa, en el caso de los revisores fiscales "para paralizar o suspender el deber constitucional que tiene todo ciudadano de colaborar con las autoridades, y que tampoco se puede crear alrededor de lo irregular, de lo ilícito, de lo torcido, una apariencia de corrección que se ampara en lo secreto".

Para la Corporación, cuando un contador ejerce funciones de revisoría fiscal pasa de encargarse de unas gestiones privadas –en la contaduría pura y simple- sino a una tarea que trasciende la defensa de las expectativas individuales, que está llamada a velar por intereses superiores que afectan al Estado y a la comunidad en general; que no se reduce al cumplimiento de ciertos requisitos de idoneidad técnica –como los exigidos al contador profesional para que pueda desplegar la actividad que le es propia-, sino que demanda probidad y compromiso con valores sociales. Concluye entonces en forma categórica la Corporación:

"En síntesis: una cosa es el contador que ejerce su profesión como tal, amparado (y obligado) sin duda, por el secreto profesional y otra, muy diferente, el Revisor Fiscal que ejerce funciones contraloras que implican el deber de denunciar conductas ilícitas o irregulares, del cual deber no puede relevarlo el hecho de que para cumplirlas cabalmente deba ser un profesional de la contabilidad." Se concluye entonces que el secreto profesional debe ser analizado a la luz de la cercanía de la profesión con la intimidad personal y de los fines del ejercicio de la misma. En el caso de los contadores, cuando se desempeñan como revisores fiscales, la Corte ha señalado que su función escapa de una relación privada y trasciende a la colectividad, razón por la cual sus acciones tienen un impacto en la estabilidad financiera y económica tanto de la Empresa, como del Estado mismo." (…)

Obligación de aplicar NIIF

Concepto	Pregunta
2017-654	*"(…) Somos la ASOCIACIÓN DE PADRES DE HOGARES COMUNITARIOS (…), personería jurídica reconocida por el INSTITUTO COLOMBIA DE BIENESTAR FAMILIAR (…) organización sin ánimo de lucro (…).* *(…) nosotros consideramos que nuestra asociación no tiene la obligación de llevar contabilidad y menos aún la de acogernos a estándares internacionales de contabilidad.* *Por ende, solicitamos el favor especial de expedir su concepto sobre:* *1. ¿Si estamos en obligación de llevar contabilidad?* *2. ¿Debemos acogernos a los Estándares Internacionales de Información Financiera?"*

Respuesta

(…) Este Consejo no conoce una norma que establezca la obligación de llevar contabilidad en las Asociaciones de Padres de Hogares Comunitarios de Bienestar Protección Al Menor, sin embargo, si la entidad decide llevarla como medio de prueba, deberá aplicar los requerimientos del sector público o sector privado que sean aplicables. En este caso debería aplicar la contabilidad de causación y no la contabilidad de caja prevista en las normas tributarias.

Sin embargo, cabe mencionar que el Decreto 2707 de 2008 establece la obligación de llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias.

Ahora bien, la Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señala los obligados a llevar contabilidad así:

"Artículo 2. Ámbito de aplicación. La presente Ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, ***estén obligadas a llevar contabilidad****, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento. (…)*

En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las ***microempresas, sean personas jurídicas o naturales****, que cumplan los requisitos establecidos en los numerales del artículo 499 del Estatuto Tributario.*

Parágrafo. Deberán sujetarse a esta Ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla ***pretendan hacer valer su información como prueba****." (Negrilla fuera de texto).*

De acuerdo con lo anterior, si la Asociación lleva su contabilidad de forma voluntaria o para cumplir requerimientos legales, debe aplicar los requerimientos de la Ley 1314, lo cual implica el cumplimiento de los Decretos Reglamentarios de esta Ley. (...)

Obligación de cumplir con conceptos de CTCP

Concepto	Pregunta
2017-0247	*"Sí en la norma no es muy clara, y el consejo emite un análisis sobre ese vacío, debe aplicarse con rigurosidad o la interpretación que tenga la compañía por el vacío de la norma; agradezco su colaboración y si es aplicable por ustedes qué lo sustenta"*

Respuesta

(…) El contenido de las respuestas a las consultas formuladas al Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) no es vinculante para los contadores públicos ni para los ciudadanos colombianos y así se expresa cada vez que se emite un concepto o se resuelve una consulta.

El fundamento jurídico de esta afirmación se encuentra en el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015 que dice:

"Alcance de los conceptos. Salvo disposición legal en contrario, 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."

Además, la sentencia de constitucionalidad 530 de 2000 señaló:

"(…) la facultad otorgada al Consejo ha de ser entendida no como el ejercicio de una competencia normativa que, indudablemente corresponde al Congreso, sino simplemente como una función dirigida a expresar opiniones, criterios o conceptos sobre la legislación relativa a los principios de la contabilidad y al ejercicio de la profesión, que naturalmente, ***no tienen efectos normativos vinculantes frente a terceros*** *(…)." (subrayado y negrita fuera de texto)".*

No obstante lo anterior y en relación con la pregunta del consultante, aunque la entidad debe considerar lo establecido en los marcos técnicos normativos de los Grupos 1, 2 o 3 (Ver anexos 1, 2 o 3 del Decreto 2420 de 2015, y normas posteriores que los modifiquen, sustituyan o adicionen), esto no debe interpretarse como libertad absoluta para que el preparador de la información interprete a su conveniencia las normas aplicables.

Debe recordarse que, como los estándares internacionales están basados en principios, tienen un grado de subjetividad muy alto, por lo cual hay situaciones que generan incertidumbre al momento de determinar el tratamiento contable. Es donde se corre el riesgo de efectuar una aplicación incorrecta de la norma técnica.

Por otro lado, hay situaciones especiales en la aplicación, relacionadas con aspectos específicos de la regulación, como la versión de la norma en vigencia, las fechas de aplicación en el país o la clasificación de las entidades en los grupos establecidos en la normatividad local.

Por estas razones, al CTCP se le ha dado la facultad de resolver las dudas que surgen de la aplicación de las normas técnicas en materia de información financiera y aseguramiento. Adicionalmente, tampoco debe olvidarse que el CTCP es también un órgano de orientación profesional, según lo establecen los artículos 14, 29 y 56 de la Ley 43 de 1990.

Estas circunstancias les dan importancia a los pronunciamientos de este Organismo, por lo cual, no es apropiado hacer caso omiso de sus orientaciones y simplemente actuar sin considerar los criterios que exprese.

En opinión de este Consejo, descartar los conceptos y orientaciones que se emitan es desatender el rol que tiene el Consejo como órgano de normalización y de orientación técnica, por lo cual, si bien es totalmente válido apartarse de sus orientaciones, esto es aceptable siempre que existan razones de peso para ello, y no simplemente por el prurito de desestimar las opiniones de este órgano normalizador per se.

El CTCP, es el órgano oficial de orientación técnica de la profesión y, como tal, es fuente importante de doctrina en las materias a su cargo.

El siguiente cuadro, presenta un resumen de los apartes normativos que le dan al CTCP la facultad de resolver las dudas en la aplicación de los marcos técnicos en materia de información financiera y aseguramiento.

NORMAS DE CONTABILIDAD E INFORMACIÓN FINANCIERA	**Grupo 1**	*Artículo 1.1.1.3. Parágrafo 2. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de información financiera del Grupo 1.*
	Grupo 2	*Artículo 1.1.2.3. Parágrafo 2. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de información financiera del Grupo 2.*
	Grupo 3	*Artículo 1.1.3.2. Parágrafo 2. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de información financiera las microempresas.*
NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN		*Artículo 1.2.1.9. Conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de este Libro y su marco técnico normativo.*

Obligados a llevar contabilidad

Concepto	Pregunta
2017-0917	*(…) ¿Qué personas naturales están obligadas a llevar contabilidad y por qué?* *En cuanto a la obligación de las personas naturales de llevar contabilidad, ¿tiene alguna implicación el pertenecer al régimen común o al régimen simplificado contemplado en el Estatuto Tributario?* *¿Las personas naturales que pertenecen al régimen común tienen la obligación de llevar contabilidad?* *¿Dentro de las obligaciones de una persona natural que pertenezca al régimen común, está la de llevar contabilidad aun no siendo comerciante inscrito en el Registro Mercantil?* *¿Existe alguna circunstancia por temas de facturación y/o ingresos de una persona natural que los obligue a llevar contabilidad?* (…) *Teniendo en cuenta la norma en mención, debe entenderse a efectos de la inscripción en el RUP, ¿qué las personas naturales que pertenezcan al régimen común deben llevar contabilidad?* *Teniendo en cuenta el numeral mencionado del Circular Única de la Superintendencia de Industria y Comercio, ¿es viable que un contador suscriba la certificación para acreditar los indicadores de la capacidad financiera y organizacional?* *De conformidad con las NIIF y en atención a lo señalado en el último párrafo del numeral 2.3 del artículo 2.2.1.1.1.5.2 del Decreto 1082 de 2015:* *¿Qué características deben cumplir los estados financieros de corte trimestral?* *¿Serán trimestrales los estados financieros a cortes específicos del año?, verbigracia 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre.* *Si el corte de los estados financieros trimestrales es a las fechas mencionadas en el numeral anterior y tratándose de una persona jurídica, ¿tiene relevancia el tiempo de constitución de la persona? Ejemplo: Sociedad constituida el 15 de febrero de 2017, ¿podrá preparar estados financieros de corte trimestral al 31 de marzo?, ¿podrá prepararlos al 30 de junio? y/o ¿podrá prepararlos al 30 de septiembre?* *¿La fecha de corte de los estados financieros trimestrales debe ser a los tres meses del nacimiento a la vida jurídica de la persona jurídica o al inicio de actividades de la persona natural?* *¿Cuál es el periodo que debe ser tomado para la preparación de los estados financieros de corte trimestral de conformidad con el artículo mencionado del Decreto 1082?*

Respuesta

(…) **¿Qué personas naturales están obligadas a llevar contabilidad y por qué?**

El CTCP se ha referido en conceptos anteriores a este tema, para lo cual invitamos al consultante a revisar el sitio web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos, año 2017, consulta 2017-622, año 2016 consulta 2016-829

En cuanto a la obligación de las personas naturales de llevar contabilidad, ¿tiene alguna implicación el pertenecer al régimen común o al régimen simplificado contemplado en el estatuto tributario?

¿Las personas naturales que pertenecen al régimen común tienen la obligación de llevar contabilidad?

¿Dentro de las obligaciones de una persona natural que pertenezca al régimen común, está la de llevar contabilidad aun no siendo comerciante inscrito en el Registro Mercantil?

La obligación de llevar contabilidad para las personas naturales no depende de si es responsable del régimen común o del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, la obligación está tipificada en el artículo 1.2 de la Ley 1314/2009 (ver respuesta numeral 1°).

En el artículo 1.1.3.1 del Decreto 2420/2015 que se refiere al artículo 2° del Decreto 2706/2012, el cual hace referencia al capítulo 1° del anexo al Decreto 2706/2012, y dentro de este está el numeral 1.3 del Decreto 2706/2012, se establece que las microempresas que pertenecen al régimen simplificado son las que cumplen la totalidad de requisitos del artículo 499 del E.T.

"1.3 Las microempresas que pertenecen al régimen simplificado, son aquellas que cumplen con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario (o las normas que la modifiquen o adicionen)"

¿Existe alguna circunstancia por temas de facturación y/o ingresos de una persona natural que los obligue a llevar contabilidad?

En el Decreto 2420/2015 por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, la única referencia que hay sobre niveles de ingresos, es para las microempresas del régimen simplificado (artículo 1.1.3.1 del Decreto 2420/2015 que se refiere al artículo 2° del Decreto 2706/2012). El valor de las ventas brutas anuales también es un criterio que puede ser utilizado para determinar los beneficios que el Gobierno Nacional otorga a las micro, pequeñas y medianas empresas (Art. 2 Ley 590 de 2000).

La Circular Única de la Superintendencia de Industria y Comercio, en cuanto a la documentación que deben presentar los interesados en la inscripción en el Registro Único de Proponente – RUP para acreditar la capacidad financiera y organizacional señala en el numeral 4.2.2.3 del Título VIII, modificado por la Circular Externa No. 2 de 2016 de la misma Superintendencia:

"Los proponentes deberán acreditar su capacidad financiera y organizacional de acuerdo con lo dispuesto en las normas que rijan la materia. Las Cámaras de Comercio verificarán que la información financiera sea coherente con la reportada por el proponente en el Registro Mercantil o Registro de Entidad sin Ánimo de Lucro o en los demás registros que llevan las Cámaras de Comercio, salvo cuando se trate de sociedades extranjeras, entidades no inscritas en la Cámara de Comercio o personas naturales no matriculadas. (…)

Las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad tales como los no comerciantes, los que no pertenecen al régimen común, los asalariados, los que ejercen profesiones liberales, los agricultores o ganaderos que enajenen los productos en su estado natural, y en general todas aquellas personas naturales que conforme las normas especiales no estén obligadas a llevar contabilidad, acreditarán los indicadores de capacidad financiera y organizacional aportando una certificación suscrita por el Contador o Auditor y el proponente, en la que se revelen de manera detallada cada uno de los rubros financieros que componen sus indicadores. (…)".

De conformidad con las NIIF y en atención a lo señalado en el último párrafo del numeral 2.3 del artículo 2.2.1.1.1.5.2 del Decreto 1082 de 2015:

A continuación, se transcribe el último párrafo del numeral 2.3 del artículo 2.2.1.1.1.5.2 del Decreto 1082 de 2015**:**

"2.3. Estados financieros de la sociedad y los estados financieros consolidados del grupo empresarial, cuando la norma aplicable lo exige, auditados con sus notas y los siguientes anexos, suscritos por el representante legal y el Revisor Fiscal, si la persona jurídica está obligada a tenerlo, o suscritos por el

representante legal y el auditor o contador si la persona jurídica no está obligada a tener Revisor Fiscal:

I. Principales cuentas detalladas del balance general.

II. Principales cuentas del estado de pérdidas y ganancias.

III. Cuentas contingentes deudoras y acreedoras.

Si el interesado no tiene antigüedad suficiente para tener estados financieros auditados a 31 de diciembre, debe inscribirse con estados financieros de corte trimestral, suscritos por el representante legal y el auditor o contador o estados financieros de apertura." (subrayado fuera del texto)

¿Qué características deben cumplir los estados financieros de corte trimestral?

Los estados financieros de períodos intermedios son aquellos que se elaboran con un corte diferente al período anual, y pueden tener cualquier periodo de acumulación de datos, por ejemplo, trimestral.

Las entidades que están clasificadas en el grupo 1, deberán emitir estados financieros intermedios basándose en la normatividad descrita en la NIC 34 la cual puede encontrar en el anexo 1-1 del Decreto 2420/2015.

Cuando una entidad del Grupo 2, de manera voluntaria o por requerimiento de las autoridades de supervisión, elabore estados financieros de períodos intermedios de propósito general (ver párrafo 3.17 de la sección 3 del anexo 1-2 del Decreto 2420/2015) podrá considerar lo establecido en la NIC 34 para la elaboración de los estados financieros completos o condensados (anexo 1-1 del Decreto 2420/2015). En todo caso, los estados financieros de períodos intermedios hechos a la medida de los administradores o autoridades de supervisión no necesariamente son estados financieros de propósito general.

La misma situación aplicaría para una entidad clasificada en el Grupo 3, que es requerida por una autoridad o que elabora de manera voluntaria estados financieros intermedios de propósito general (Ver numeral 3.8 del capítulo 3 del anexo 1-3 del Decreto 2420/2015).

¿Serán trimestrales los estados financieros a cortes específicos del año?, verbigracia 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre.

¿Cuál es el periodo que debe ser tomado para la preparación de los estados financieros de corte trimestral de conformidad con el artículo mencionado del Decreto 1082?

Los cortes trimestrales se dan al cierre de los meses de marzo (enero-marzo), junio (abril-junio) y septiembre (julio-septiembre). En el siguiente cuadro se incorporan directrices para establecer los cortes y la fecha de la información comparada presentadas en los estados financieros intermedios de propósito general:

Estado de Situación Financiera

Trimestre	Corte	Comparativo
Intermedio a marzo de 2017	Al 31 de marzo de 2017	Al 31 de diciembre de 2016
Intermedio a junio 2017	Al 30 de junio de 2017	Al 31 de diciembre de 2016
Intermedio a septiembre de 2017	Al 30 de septiembre de 2017	Al 31 de diciembre de 2016

Estado del Resultado Integral

Trimestre	Periodo	Comparativo
Por el trimestre terminado el 31 de marzo de 2017	Del 1° enero de 2017 al 31 de marzo de 2017	Del 1° de enero al 31 de marzo de 2016
Por el trimestre terminado el 30 de junio de 2017	Del 1° abril de 2017 al 30 de junio de 2017; 1° de enero al 30 de junio de 2017.	Del 1° de abril al 30 de junio de 2016; 1° de enero al 30 de junio de 2016.
Por el trimestre terminado el 30 de septiembre de 2017	Del 1° de julio al 30 de septiembre de 2017; 1° de enero al 30 de septiembre de 2017.	Del 1° de julio 2016 al 30 de septiembre de 2016;1° de enero al 30 de septiembre de 2016.

Estado de Flujos de Efectivo

Trimestre	Periodo	Comparativo
Por el trimestre terminado el 31 de marzo de 2017	Del 1° de enero al 31 de marzo de 2017.	Del 1° de enero al 31 de marzo de 2016.
Por el trimestre terminado el 30 de junio de 2017	Del 1° de enero al 30 de junio de 2017.	Del 1° de enero al 30 de junio de 2016.
Por el trimestre terminado el 30 de septiembre de 2017	Del 1° de enero al 30 de septiembre de 2017.	Del 1° de enero al 30 de septiembre de 2016.

(…)

¿La fecha de corte de los estados financieros trimestrales debe ser a los tres meses del nacimiento a la vida jurídica de la persona jurídica o al inicio de actividades de la persona natural?

Teniendo en cuenta que los cortes de los estados financieros en Colombia han sido establecidos para el 31 de diciembre de cada año, se entendería que, si la entidad prepara estados financieros de propósito general para períodos intermedios, se entendería que estos son los presentados en los meses de marzo, junio y septiembre. Por lo tanto, el primer período presentado podría no corresponder exactamente a un período de 3 meses.

La fecha del balance inicial para las personas naturales y jurídicas será la fecha en que se cumplen las condiciones para el reconocimiento de la constitución de la entidad, la cual, teniendo en cuenta que los hechos económicos se reconocen en su esencia económica y no por su forma legal, podría diferir de la fecha en que legalmente se formaliza su constitución. (...)

Otros activos - esculturas

Concepto	Pregunta
2017-0278	*Soy Contador Público de un conjunto residencial P.H. perteneciente al grupo 3, (…)* *En el año 2016 la asamblea ordinaria autorizó cobrar una cuota extraordinaria por valor de $16.000.000 para comprar una escultura llamada María Mulata de la Fundación Grau, debidamente facturada y certificada por el maestro Grau. Efectivamente en el año 2016 fue cobrada esta cuota extraordinaria, recogido el dinero y comprada la escultura. La consulta es:* *¿Cómo se registra la compra de la escultura, cancelando la cuenta 28 donde está registrada las cuotas extraordinarias recogidas para tal fin? El Registro que se piensa hacer es:* ***Cobro de las cuotas extraordinarias*** *Débito 1305 por 16.000.000* *Crédito 28 por 16.000.000* ***Recuperación cartera cuotas extraordinarias*** *Débito 1110 por 16.000.000* *Crédito 1305 por 16.000.000* ***Compra de la escultura María Mulata*** *Débito activo 18 por $16.000.000* *Crédito pasivo 2335 por $16.000.000* ***Pago escultura*** *Débito 2335 por $16.000.000* *Crédito 1110 por $16.000.000* *En este orden de ideas la cuenta 28 me queda viva, ¿Cómo se cancela?*

Respuesta

(…) En el Documento de Orientación Técnica No. 15 (DOT 15) que puede obtener sin ningún cargo en la página www.ctcp.gov.co, enlace publicaciones, orientaciones técnicas, se dan lineamientos para la contabilización de los bienes comunes, esenciales y no esenciales.

De acuerdo con lo anterior, siempre y cuando la titularidad de la escultura haya sido transferida por los copropietarios, esta deberá registrarse en los activos de la copropiedad. En consecuencia las cuotas extraordinarias debieron haber sido reconocidas en los resultados del período, cuando estas fueron exigibles, y con los fondos recibidos, que bien podrían haber conformado un activo con destinación específica (un activo restringido), la entidad debió haber pagado el costo (precio) de adquisición del activo, registrando un crédito a la cuenta de efectivo restringido y un debito al activo correspondiente. Si este es el caso, el saldo de la cuenta 28, que según su consulta queda viva, debe ser

cancelada contra el estado de resultados, dado que la escultura se incorpora como un activo de la copropiedad. De todas formas, para la medición posterior se deberá establecer si la escultura es susceptible de generar valorizaciones futuras o si es probable que genere beneficios económicos futuros por la venta eventual del activo; cuando este no sea el caso en la contabilidad de la copropiedad el valor de la escultura debería ser registrado como un gasto.

Si la estructura no ha sido transferida por los copropietarios, las cuotas extraordinarias recibidas debieron haber sido registradas como un pasivo diferido, y amortizado contra el estado de resultados en la fecha de adquisición de la escultura. En esta misma fecha, al efectuar el giro con los recursos de uso restringido, la copropiedad debió haber registrado un gasto en el estado de resultados por el costo pagado por la escultura. En este caso el activo no se incorpora en los bienes de la copropiedad, pero podría resultar pertinente que este fuera incorporado en la lista de bienes muebles que están bajo custodia de la administración y que pertenecen a los bienes de la copropiedad.

El DOT No.15, con respecto a este tema establece lo siguiente:

"Los bienes comunes no esenciales que hayan sido adquiridos por la copropiedad con el producto de las cuotas ordinarias o extraordinarias o con los excedentes de la copropiedad, serán reconocidos como activos de la copropiedad, siempre que pueda demostrarse que existe un proceso de desafectación en el que se transfiera a la copropiedad los riesgos y beneficios inherentes a estos activos. En caso contrario los desembolsos realizados serán reconocidos como gastos en el estado de resultados.

Para la contabilización de los bienes comunes no esenciales que sean desafectados se tendrán en cuenta los MTN que sean aplicables, esto es, los principios para la contabilización de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta, activos intangibles, entre otros, que están contenidos en el anexo técnico de los Decretos Reglamentarios 2615 de 2014 (Grupo 1); 3022 de 2013 (Grupo 2) o 2706 de 2012 (Grupo 3) o en otras normas que los modifiquen, adicionen, complementen o sustituyan (…)".

Partes relacionadas - personal clave de la entidad

Concepto	Pregunta
2017-0913	*"¿existe alguna excepción para no revelar la identificación de personal clave de gerencia".*

Respuesta

(…) El párrafo 33.7 de la sección 33 de la NIIF para las PYMES expresa:

"Una entidad revelará el total de las remuneraciones del personal clave de la gerencia."

Como se observa, la norma no exige la revelación de información específica sobre el personal clave, sino el total de las remuneraciones que se hayan pagado al conjunto de personas que se consideren como personal clave de la entidad.

A pesar de lo anterior, el párrafo 33.9 de la norma sí exige que se revele información detallada, si hay transacciones con el personal clave.

Es decir, si ha habido préstamos, compras o ventas, entre otros.

En conclusión, si al personal clave solo se le han pagado beneficios por remuneraciones, no se requiere revelar más allá del total pagado por este concepto; si además de estas remuneraciones, se ha realizado otro tipo de transacciones, sí se requieren revelaciones específicas. (...)

Pasivos con socios

Concepto	Pregunta
2017-0245	*"Quiero solicitarles el favor de ayudarme a resolver dos inquietudes o de enviarme algún concepto sobre los temas en referencia: (…)* *La empresa de transporte incurre en un crédito financiero para comprar un vehículo responsabilizándose de su obligación, pero este crédito queda por garantía registrado en el banco a nombre de uno de los socios. La Empresa deja constancia mediante un acta de que autoriza el crédito a nombre del socio.* *¿Este crédito lo puedo contabilizar directamente por la empresa con sus respectivos intereses a nombre de esa financiera?".*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para las PYMES (…).

En relación con los cobros realizados por la nueva entidad delegada para realizar esta función, si se realizan a nombre de terceros, estos no cumplirían los criterios para ser reconocidos como ingresos.

El CTCP también ha resuelto varias consultas sobre ingresos recibidos para terceros, las cuales puede consultar en la página www.ctcp.gov.co, enlace consultas 2017-0253, 2016-0005 y 2015-0217.

El literal (b) del párrafo 2.15 de la NIIF para las PYMES establece:

"*un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos; (…)*"

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, la entidad deberá reconocer una cuenta por pagar al socio, ya que cumple la definición de pasivo mencionada anteriormente. Cabe aclarar, al ser un préstamo realizado por el socio a la compañía, no corresponde a una obligación financiera con el banco, sino con el socio.

Adicionalmente, por considerarse los socios una parte relacionada, debe realizarse la respectiva revelación.

Pasivo estimado por impuesto de renta

Concepto	Pregunta
2017-0098	*(…) solicito su asesoría en el siguiente tema para una entidad del grupo 3: En un conjunto mixto (…), se presentaron los estados financieros a la asamblea, haciendo una nota de revelación sobre la provisión de impuesto de renta del año 2016 a pagar en el 2017. Un copropietario manifiesta que los estados financieros presentan errores y no deben ser aprobados, porque la provisión de renta debía afectar el resultado del 2016 y no mostrarse simplemente como una revelación.* *¿En los estados financieros de una copropiedad mixta, es obligatorio mostrar la provisión en el estado de resultados afectando el resultado del año 2016 o pueden ser aprobados como los presentó la administración y afectar el resultado en el año 2017, cuando se presenta y paga la declaración de renta de la copropiedad?*

Respuesta

(…) cuando la entidad elabora su contabilidad sobre la base de causación, los impuestos por pagar correspondientes deben ser reconocidos en el período en el cual se genera la obligación y no únicamente cuando es realizado el pago.

El no reconocimiento de esta obligación afecta la situación financiera y los excedentes y patrimonio generados por la copropiedad, tampoco es adecuado suplir la obligación de reconocimiento mediante revelaciones en los estados financieros.

Sobre lo anterior, en el párrafo 2.19 del capítulo 2 del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, (…); allí se indica que se deben reconocer como pasivos las partidas que impliquen futuras salidas de beneficios económicos de la entidad; además, en el párrafo 2.20 se determina que el no reconocimiento de un pasivo no se rectifica mediante revelaciones. (…)

El Revisor Fiscal, quien dictamina dichos estados, y es obligatorio en las copropiedades de uso mixto (ver Art. 56 de la Ley 675 de 2001), también emite una opinión o informe en la cual indica si los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera de la copropiedad, de acuerdo con la base de principios que sea aplicable.

Por ello, para los copropietarios es pertinente revisar la opinión que fue dada por el Revisor Fiscal, y verificar si el no reconocimiento del pasivo por impuestos tuvo efecto en la opinión o en el informe rendido por el Revisor Fiscal a la Asamblea de Copropietarios.

A continuación incluimos algunos apartes del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, (…):

Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos

2.19 Reconocimiento es el proceso de incorporar en los estados financieros una partida que cumple con la definición de activo, pasivo, ingreso o gasto y que cumpla los siguientes criterios:

a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida entre o salga de la microempresa;
b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

2.20 La falta de reconocimiento en los estados financieros de una partida que satisface esos criterios, no se rectifica mediante la revelación de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo".

Pasivo por pensiones de jubilación

Concepto	Pregunta
2017-0109	*"Solicito su orientación para aclarar la forma correcta en la cual se debe valorar el pasivo por concepto de pensiones de jubilación a 31 de diciembre de 2016 para una empresa del grupo 1 en NIIF.*

Respuesta

(…) En opinión de este Consejo la fecha de aplicación del artículo 3° del Decreto 2131 de 2016, es la vigencia establecida por el decreto que contiene esta disposición. Al respecto el Decreto señala:

"…El marco técnico normativo para el Grupo 1, que se incorpora como anexo 1.1 al presente Decreto, se aplicará a partir de 1 de enero de 2017, fecha en la cual quedará derogado el anexo 1 del presente Decreto, y será remplazado por el anexo 1.1, salvo para: la NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes y la NIIF 9: Instrumentos Financieros, las cuales se aplicarán para los períodos que comiencen a partir del 1° de enero de 2018, permitiendo su aplicación anticipada." (Subrayado por fuera de texto)

Refiriéndose a la revelación sobre pasivos pensionales, el artículo 4° dispone:

"Artículo 2.2.1. Revelación de información de pasivos pensionales. Los preparadores de información financiera deberán revelar en las notas de sus estados financieros, el cálculo de los pasivos pensionales a su cargo de acuerdo con los parámetros establecidos en el Decreto No. 1625 de 2016, artículos 1.2.1.18.46 y siguientes y, en el caso de conmutaciones pensionales parciales de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 2.2.8.8.31 del Decreto 1833 de 2016, informando las variables utilizadas y las diferencias con el cálculo realizado en los términos del Marco Técnico Normativo contenido en el Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015 y sus modificatorios." (Subrayado fuera de texto)

En consecuencia, el marco técnico que incluye la NIC 19 es aplicable a partir del 1° de enero de 2017.

Teniendo en cuenta que la modificación que se había hecho en el Decreto 2496 de 2015 aplicaba desde la misma fecha, se entiende que en la práctica la NIC 19 debe aplicarse todo el tiempo desde la fecha de transición y que la revelación requerida por el Decreto 2131 de 2016, también debe aplicarse desde esa fecha (…).

Patrimonio - dividendos pagados en acciones

Concepto	Pregunta
2017-0679	*Me dirijo a ustedes para solicitar concepto sobre el reconocimiento de los dividendos pagados en acciones, en concreto la contabilización que debe hacer la empresa inversora, es decir la que tiene contabilizado el instrumento financiero a la luz de la sección 11 de NIIF para PYMES.* *(…) En el año 2017, la empresa en la cual se tiene la participación distribuyó dividendos en acciones; quisiera tener su concepto sobre la contabilización de estos dividendos a la luz de las NIIF para PYMES.*

Respuesta

La forma de contabilización del dividendo recibido depende del método de valoración que la entidad haya utilizado en sus estados financieros. Una entidad clasificada en el Grupo 2, según lo establecido en la sección 9, puede medir sus inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos al costo menos el deterioro de valor, al valor razonable, o utilizando el método de participación patrimonial.

El marco de información financiera de las empresas del Grupo 2, contenido en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, incluye las siguientes referencias sobre el tema de los dividendos.

Sección 14 Inversiones en Asociadas – Modelo del Costo

*14.6 El inversor reconocerá los dividendos y otras distribuciones recibidas procedentes de la inversión como **ingresos**, sin tener en cuenta si las distribuciones proceden de las ganancias acumuladas de la asociada, surgidas antes o después de la fecha de adquisición.*

14.7 Un inversor medirá sus inversiones en asociadas para las que hay un precio de cotización publicado mediante el modelo del valor razonable (véase el párrafo 14.9).

14.13 Para las inversiones en asociadas contabilizadas por el método del costo, un inversor revelará el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.

Sección 15 Inversiones en negocios conjuntos – Modelo del Costo

15.11 El participante en un negocio conjunto reconocerá las distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta si dichas distribuciones proceden de las ganancias acumuladas por la entidad controlada de forma conjunta surgidas antes o después de la fecha de adquisición.

15.12 Un inversor medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta para las que haya un precio de cotización publicado utilizando el modelo del valor razonable (véase el párrafo 15.14).

Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias

"23.29 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases: (…)

(c) Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

De acuerdo con lo anterior, si la entidad aplica el método del costo, el dividendo en especie recibido incrementará el valor de la inversión y se reconocerá un ingreso en el estado de resultados. En el caso en que se utilice el valor razonable o el método de participación no sería procedente reconocer un ingreso, dado que al aplicar alguno de estos métodos los ingresos se reconocen cuando se origina el incremento patrimonial o cuando las inversiones son ajustadas al valor razonable.

En este caso, solo sería procedente realizar una reclasificación en los registros auxiliares si

existen cuentas para registrar el importe nominal de las inversiones.

Respuesta revisada de la consulta

La forma de contabilización del dividendo recibido depende del método de valoración que la entidad haya utilizado en sus estados financieros. Una entidad clasificada en el Grupo 2, según lo establecido en la sección 9, puede medir las inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, en sus estados financieros separados, al costo menos el deterioro de valor, al valor razonable, o por el método de participación patrimonial.

El marco de información financiera de las empresas del Grupo 2, contenido en el anexo 2° del Decreto 2420 de 2015, incluye las siguientes referencias sobre el tema de los dividendos:

"Sección 14 Inversiones en Asociadas – Modelo del Costo

14.6 El inversor reconocerá los dividendos y otras distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ***ingresos****, sin tener en cuenta si las distribuciones proceden de las ganancias acumuladas de la asociada, surgidas antes o después de la fecha de adquisición.*

14.7 Un inversor medirá sus inversiones en asociadas para las que hay un precio de cotización publicado mediante el modelo del valor razonable (véase el párrafo 14.9).

14.13 Para las inversiones en asociadas contabilizadas por el método del costo, un inversor revelará el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.

Sección 15 Inversiones en negocios conjuntos – Modelo del Costo

15.11 El participante en un negocio conjunto reconocerá las distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta si dichas distribuciones proceden de las ganancias acumuladas por la entidad controlada de forma conjunta surgidas antes o después de la fecha de adquisición.

15.12 Un inversor medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta para las que haya un precio de cotización publicado utilizando el modelo del valor razonable (véase el párrafo 15.14).

Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias

23.29 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases: (…)

(c) Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista".

Además de lo anterior, cuando la inversión en instrumentos de patrimonio no cumpla las condiciones para ser reconocida como una inversión en subsidiarias, asociadas o negocio conjuntos, se entendería que la entidad aplica lo establecido para los instrumentos financieros en la sección 11, que en su párrafo 11.14 indica lo siguiente:

"Medición posterior

11.14 Al final de cada ***periodo sobre el que se informa****, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición: (…)*

(c) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta se medirán de la siguiente forma (los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía sobre el valor razonable): (…)

(i) si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la inversión se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo; y

(ii) todas las demás inversiones se medirán al costo menos el deterioro del valor.

Para los activos financieros de (a), (b) y (c)(ii), debe evaluarse el deterioro del valor o la incobrabilidad. Los párrafos 11.21 a 11.26 proporcionan una guía". ***(Negrilla y subrayado por fuera del texto original)***

Patrimonio - distribución de utilidades sobre ingresos por forwards

Concepto	Pregunta
2017-0491	*"De acuerdo a las NIIF se requiere ajustar en la medición posterior, el efecto que tienen los instrumentos financieros derivados en resultados.* *Para una empresa del Grupo 2, si al cierre del periodo existe un ingreso por dicho concepto, (que aún no se ha realizado, pero que de acuerdo a las NIIF se debe reconocer: ¿Este ingreso que se resume en una utilidad para la compañía, puede estar sujeto a distribución por parte de los accionistas?* *Siguiendo el ejemplo anterior, luego de haber reconocido un ingreso por ganancia de derivados, al siguiente año (año 2) el ingreso efectivamente se recibe y por ende será gravado para impuestos. ¿Qué ajuste se debe hacer contablemente, entendiendo que previamente para el año 1 se había reconocido un ingreso "no realizado" de acuerdo a las NIIF y ahora se está reconociendo un ingreso real? y ¿Cómo se comportaría la utilidad del año 1 y año 2?"*

Respuesta

(…) los objetivos de los estados financieros de propósito general, y que para el caso de una entidad clasificada en el grupo 2, están contenidos en los párrafos P7 y P8 del anexo 2° del Decreto 2420 de 2015:

"P7 Las Normas del IASB están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general, así como en otra información financiera, de todas las entidades con ánimo de lucro. ***Los estados financieros con propósito de información general se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general. El objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas.*** *(Negrita por fuera de texto original).*

P8 Los estados financieros con propósito de información general son los que pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros con propósito de información general comprenden los que se presentan de forma separada o dentro de otro documento de carácter público, como un informe anual o un prospecto de información bursátil."

Por lo anterior, debe tenerse en cuenta que el objetivo de los informes financieros de propósito general no está dirigido a determinar el importe de las distribuciones de dividendos, y mucho menos a establecer el importe de las ganancias para efectos fiscales.

El resultado del período es un indicador de rendimiento del negocio y en muchos casos es probable que estas partidas no puedan ser objeto de distribución, dado que las políticas de dividendos pueden estar afectadas por otros factores, tales como las necesidades de financiación de la entidad, sus riesgos, restricciones legales, y disponibilidad de flujos de efectivo, entre otros.

En consecuencia, los ingresos generados por el cambio de valor de los instrumentos de cobertura, en el caso de una empresa del Grupo 2, formarán parte del resultado, pero esto no necesariamente indica que ellos puedan ser distribuidos.

Como se indicó antes, los diferentes riesgos a los que está expuesto un negocio, pueden ser un indicador importante en la decisión de distribuir o no distribuir los excedentes generados en el período, así como la disponibilidad de los flujos de efectivo.

Por consiguiente, la entidad deberá considerar las limitaciones legales existentes para la distribución de ganancias que no hayan sido realizadas, las políticas internas para la distribución de dividendos y los efectos que la distribución de estas partidas genera en los indicadores de solvencia y liquidez de la entidad.

La distribución de ganancias no realizadas también podría tener efecto en los lineamientos de mantenimiento de capital establecidos por los responsables de la información financiera o por las autoridades legales, e incluso generar distribuciones de partidas que son ajustes de capital y no ganancias, como podría ser el caso de las revaluaciones de activos que están destinados para el uso en la producción de bienes o servicios y no para la venta en el curso normal de los negocios.

(...)

Patrimonio - reservas en fondos de empleados

Concepto	Pregunta
2017-0265	*Los Fondos de Empleados de sus excedentes deben destinar determinados porcentajes establecidos por la Superintendencia de la Economía Solidaria hacia los fondos de educación y de solidaridad, comparto sus conceptos que en el pasado han emitido al establecer que estos fondos no son pasivos, en consecuencia:* *• ¿Qué se puede hacer frente a las NIIF? No se reconocen como pasivos (cancelando los fondos) y se reconocen como ingresos?* *• Hacer lo anterior, ¿qué podría suceder con el mandato de la Supersolidaria?* *• ¿Debe predominar la norma de la Supersolidaria sobre las NIIF?*

Respuesta

(…) En opinión del CTCP, una entidad que lleve a cabo lo establecido por la Superintendencia de la Economía Solidaria no puede predicar cumplimiento de las NIIF, dado que no está aplicando lo requerido en los nuevos marcos técnicos normativos.

En el caso de los fondos de educación y solidaridad, como se expresa en los conceptos citados, las partidas deben llevarse a reservas cuando lo disponga la asamblea de afiliados al aprobar el proyecto de distribución de excedentes.

Esto significa que los activos o gastos correspondientes a estas apropiaciones deben registrarse como tales y no como un menor del pasivo previa y erróneamente causado.

En relación con las preguntas 2 y 3, las entidades de control, supervisión y vigilancia pueden solicitar información para propósito especial de acuerdo con los parámetros que ellas consideren.

Pero en manera alguna puede exigir tratamientos contables que contravengan los dispuesto en los marcos técnicos normativos, por lo cual, en este caso, estas partidas, como lo ha expresado en repetidas ocasiones este órgano normalizador, no deben registrarse como pasivos, sino como reservas patrimoniales como se explicó en el párrafo precedente.

Patrimonio - capitalización de utilidad en periodos intermedios

Concepto	Pregunta
2017-0262	*"(…) En mi balance tengo de dos periodos anteriores utilidades y excedentes acumulados (años 2015-2016), los cuales mediante documento privado los voy a capitalizar para incrementar mi patrimonio, pero además de eso necesito capitalizar la utilidad obtenida en el periodo presente (año 2017) correspondiente a los meses de enero y febrero capitalizar.* *Mi pregunta es si yo podría realizar dichas capitalizaciones.* *También pido ayuda para poder despejar la inquietud que se me presenta con respecto a la utilidad de los meses de enero y febrero del año 2017, dado al caso que pueda esa utilidad la pueda incrementar a mi patrimonio; si las cuentas contables de utilidad del ejercicio de esos periodos puedo contabilizar o solo la utilizo al realizar el cierre anual del ejercicio.* *Asiento a realizar* *Cuenta Descripción Débito Crédito* *37xxxx Utilidad o excedentes acumulados xxxxxx* *36xxxx Utilidad Enero - febrero xxxxxx* *31xxxx Capital autorizado xxxxxx"*

Respuesta

(…) El artículo 240 de la Ley 222 de 1995, establece:

"MAYORIA PARA LA DISTRIBUCION DE UTILIDADES. El artículo 155 del Código de Comercio quedará así:

Salvo que en los estatutos se fijare una mayoría decisoria superior, la distribución de utilidades la aprobará la asamblea o junta de socios con el voto favorable de un número plural de socios que representen, cuando menos, el 78% de las acciones, cuotas o partes de interés representadas en la reunión."

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta, en nuestra opinión, la capitalización de las utilidades acumuladas de los periodos 2015 y 2016, se podrán realizar siempre y cuando se cumplan los lineamientos planteados en el articulado antes citado.

Acerca de su segunda pregunta, referente a la capitalización de las utilidades obtenidas durante la vigencia 2017, en nuestra opinión, se requiere efectuar un cierre parcial de los Estados Financieros de la Sociedad y someter a aprobación dichos estados financieros a aprobación de la Asamblea General de la Sociedad, así como el proyecto de capitalización de utilidades elaborado con base en dicho corte de periodo.

En cuanto a su tercera pregunta, en nuestra opinión, el registro contable sería el siguiente:

Capital por suscribir	xxxxx	
Capital Autorizado		xxxxx
Capital suscrito por Cobrar	xxxxx	
Capital por suscribir		xxxxx
Bancos	xxxxx	
Capital suscrito por Cobrar		xxxxx

Patrimonio - utilidades a distribuir entre socios o accionistas

Concepto	Pregunta
2017-0974	*"Para una compañía que elabora Estados Financieros Consolidados y Estados Financieros Separados, ¿deberá decretar y pagar dividendos basados en los resultados de los Estaos Financieros Consolidados o Estados Financieros Separados, según lo determina las NIIF plenas y NIIF para las Pymes?* *Por favor indicar, si existe alguna normatividad colombiana que determine un tratamiento diferente o se deba aplicar alguna excepción sobre el tema en mención."*

Respuesta

(…) Para dar respuesta a su consulta es necesario traer a colación lo normado en el artículo 240 de la Ley 222 de 1995

"El artículo 155 del Código de Comercio quedará así:

Salvo que en los estatutos se fijare una mayoría decisoria superior, la distribución de utilidades la aprobará la asamblea o junta de socios con el voto favorable de un número plural de socios que representen, cuando menos, el 78% de las acciones, cuotas o partes de interés representadas en la reunión.

Cuando no se obtenga la mayoría prevista en el inciso anterior, deberá distribuirse por los menos el 50% de las utilidades líquidas o del saldo de las mismas, si tuviere que enjugar pérdidas de ejercicios anteriores."

Por lo anterior, las utilidades susceptibles a ser distribuidas corresponden a las utilidades líquidas, es decir, la utilidad después de impuestos, una vez constituidas las reservas legales, estatutarias y ocasionales de los estados financieros individuales.

Adicionalmente, la entidad al hacer la distribución de utilidades y apropiación de reservas también analizará los conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado a que hace referencia los párrafos 4.57 a 4.65 del Marco Conceptual del IASB). (...)

Patrimonio - costos de transacción

Concepto	Pregunta
2017-0032	*"Una filial en Colombia vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, recibe una de capitalización de su Casa Matriz ubicada en el extranjero, por valor de $20.000.000.000, para lo cual, se incurrieron en costos de legalización el valor de $100.000.000 enviados y asumidos por la Casa Matriz, otros $200.000.000 que fueron pagados por la filial en Colombia correspondiente al Impuesto de Registro y otros costos por valor de $1.000.000, para un total de costos de legalización de $301.000.000. En el entendido, estos costos atribuibles, se pueden llevar como un menor valor del patrimonio de acuerdo con el párrafo 34 de la NIC 32, el cual indica:* *Los costos de transacción que correspondan a cualquier partida del patrimonio se tratarán contablemente como una deducción del patrimonio, por un importe neto de cualquier beneficio fiscal relacionado (…).* *¿Se deberían deducir del patrimonio el valor de los costos de transacción por $301.000.000, es decir, por los costos asumidos por la Casa Matriz y los costos asumidos por la Filial en Colombia?* *¿Bajo qué concepto o cuenta contable del Catálogo Único de información Financiera de la Superintendencia Financiera, dentro del patrimonio deberán ser deducidos dichos costos?* *¿Cuál sería la dinámica contable para el reconocimiento de los recursos enviados por la Casa Matriz ($100.000.000) y que no afectaron el estado de resultados de la Filial en Colombia?* *¿Cuál sería la dinámica contable para el reconocimiento de los costos asumidos por la Filial en Colombia?".*

Respuesta

¿Se deberían deducir del patrimonio el valor de los costos de transacción por $301.000.000, es decir, por los costos asumidos por la Casa Matriz y los costos asumidos por la Filial en Colombia?

¿Cuál sería la dinámica contable para el reconocimiento de los costos asumidos por la Filial en Colombia?".

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 37 de la NIC 32 la filial que recibe el aporte de capital reconocerá como un menor valor del capital los costos incurridos para la capitalización realizada por su casa matriz, esto es la suma de $201.000.000. Otra cosa distinta son los costos incurridos por la matriz los cuales deberán ser reconocidos como un mayor valor de la inversión, salvo que estos valores sean cobrados por la matriz a su filial, y deban ser reconocidos como parte de los costos de transacción.

¿Bajo qué concepto o cuenta contable del Catálogo Único de información Financiera de la Superintendencia Financiera, dentro del patrimonio deberán ser deducidos dichos costos?

Con respecto a su consulta sobre el PUC nos permitimos señalar que el tema se encuentra resuelto en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2013-320 del 25 de noviembre de 2013, (…)

Adicionalmente, el tema se encuentra desarrollado en la página 14 y 15 del Documento de Orientación Técnica 001. (…)

¿Cuál sería la dinámica contable para el reconocimiento de los recursos enviados por la Casa Matriz ($100.000.000) y que no afectaron el estado de resultados de la Filial en Colombia?

Su contabilización dependerá de las condiciones contractuales establecidas para la capitalización. Si estos valores no forman parte de los costos de transacción dado que estos costos son asumidos por la matriz y no por la entidad que recibe la capitalización, los recursos recibidos por este concepto serán registrados como un pasivo y dados de baja según las instrucciones de utilización dados por la matriz. Si corresponde a costos de transacción que son reembolsados por la matriz, entonces ellos representarán un mayor valor de la cuenta de capital. (...)

Patrimonio - acciones privilegiadas

Concepto	Pregunta
2017-0047	*"En mi calidad de Revisor Fiscal (…). Mi cliente es una Sociedad Anónima que pertenece al Grupo 2 para aplicación de las NIIF, (…).* *En diciembre de 2015, emitió Acciones Privilegiadas, con las siguientes características:* • *No tienen derecho a voto.* • *Se incorpora la obligación por parte del emisor de readquirirlas (recompra) en una fecha futura definida.* • *No se cotizan en Bolsa de Valores.* • *No se incorpora la obligación de pagar intereses.* *De conformidad con las Secciones 11, 12, y 22 aplicables a las Pyme y en concordancia con el Articulo 35 de la Ley 1819 de 2016, (…), las Acciones Preferentes con las características descritas en el punto 2 de esta consulta, tales acciones se clasifican como pasivos financieros y no como patrimonio.* *En el momento de elaborar el ESFA, (…), se debe reconocer tal hecho y reclasificar lo que era Patrimonio al Pasivo Financiero o se puede dejar para ser reconocido en la fecha de reporte, es decir el 31 de diciembre de 2017, teniendo en cuenta la obligación de hacer informes financieros intermedios (trimestrales) durante el año 2017.*

Respuesta

(…) En primer lugar, es necesario aclarar que el Estado de situación Financiera de Apertura de una entidad del Grupo 2 debió haberse elaborado el 1 de enero de 2015, salvo que se trate de una entidad del Sector de la Salud o de las Cajas de compensación, para las cuales, el Decreto 2496 de 2015, extendió en un año el plazo para la elaboración de los primeros estados financieros.

(…) el CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre la forma en que son tratadas para efectos fiscales (…).

En relación con su pregunta, y de acuerdo con la información suministrada, entendemos que no existe un derecho de conversión de las acciones preferentes en acciones ordinarias, dado que en su consulta solo se indica que existe la obligación por parte del emisor de readquirirlas en una fecha futura, sin que exista tampoco la obligación de pagar intereses.

Con fundamento en esta información, aun cuando su consulta se refiere a la expedición de acciones preferentes sin derecho a voto que no cotizan en una bolsa de valores, este Consejo considera que para efectos contables esta transacción tiene similitudes con un préstamo sin intereses o una transacción con los propietarios.

En el primer caso la partida deberá ser registrada como un pasivo financiero y en el segundo como un aporte de capital de los propietarios. Lo establecido en el Art. 35 de la Ley 1819 de 2016, solo puede ser aplicado para efectos fiscales.

En todo caso, la entidad deberá revisar las condiciones del acuerdo mediante el cual se formalizó la emisión de las acciones preferentes, y establecer si se trata de un instrumento financiero compuesto, el cual, si este fuera el caso, deberá ser contabilizado tal como está establecido en los párrafos 22.13 a 22.15 de la NIIF para las Pymes. (...)

Patrimonio - excedentes de ejercicios anteriores

Concepto	Pregunta
2017-0182	*Por medio del presente derecho de petición presento al despacho la siguiente situación, con el fin que pueda ser esclarecida, acerca de la obligación de pago de utilidades en contraposición a una contingencia o provisión contable que debe hacerse por un eventual litigio.* *El código de comercio establece que una de las finalidades de la asamblea es la aprobación del reparto de utilidades por parte de los accionistas. Establece incluso la obligación del reparto de un porcentaje de las utilidades en caso de que no haya consenso de un 78% de las acciones debidamente representadas.* *Las utilidades pueden definirse como los excedentes contables generados por la operación de la sociedad, y es la finalidad económica de una sociedad, así como el interés de sus accionistas.* *Una provisión contable o contingencia se entiende como un pasivo futuro medianamente cierto que tiene la calidad de afectar el estado de resultados del ejercicio de una sociedad. Es una alarma en la contabilidad de una sociedad para planear sus movimientos financieros en el tiempo.* *Una reserva legal, es una obligación emanada de la norma, con el fin de prever perjuicios económicos en el ejercicio de la sociedad.* *El caso a exponer consiste en una sociedad en la cual un grupo de accionistas tiene la mayoría del poder decisorio (72%) pero no cuentan con el 78% que exige los estatutos y la Ley para no repartir utilidades.* *Un accionista dentro del grupo mayoritario es a su vez representante legal, y ha detectado una potencial contingencia y provisión que debe hacer la sociedad. Esta nace de su preocupación por la liquidez que necesita la sociedad para soportar unas multas y reclamaciones derivadas de un negocio económico con un tercero que se ha venido ejecutando desde el año 2015 y culminará en el 2017.* *Este accionista y representante legal ha recibido el consejo de sus asesores y revisoría fiscal, que no es recomendable el reparto de utilidades, pues afectaría gravemente las finanzas de la sociedad.* *De acuerdo a lo anterior, me permito preguntar:* *1. ¿Puede un concepto contable de la revisoría fiscal y la declaración de un pasivo eventual a través de una contingencia o provisión para atender dicha multa o reclamación, afectar el estado de cuentas de la sociedad, lo cual generaría una reducción en el pago de utilidades a los accionistas?* *2. ¿Puede la administración de la sociedad declarar el pasivo derivado de dicha contingencia o provisión, con el fin de atender su pago, en contra de las utilidades de la sociedad? Es decir, afectar el pago de las utilidades para atender el eventual perjuicio económico.*

Respuesta

(…) La administración de la entidad, como responsable de la elaboración y presentación de los Estados Financieros de Propósito General (EEFFPG), debe velar porque ellos sean preparados de conformidad con el marco de información financiera que sea aplicable, y al certificarlos, junto con el Contador Público, con sus firmas está indicando que las afirmaciones implícitas y explicitas que se derivan de ellos han sido cumplidas.

La función de la Revisoría Fiscal tiene como objetivo dar una opinión sobre su razonabilidad, considerando el marco de información financiera aplicable. Los párrafos 25, 26, A123 y A124 de la NIA 315, se refieren a las afirmaciones sobre los tipos de transacciones y hechos ocurridos durante el ejercicio de la auditoría, los saldos contables y las revelaciones en los estados financieros.

En resumen, al elaborar los EFPG el Representante Legal y el Contador Público, quienes certifican dichos estados, tienen la responsabilidad de verificar que las normas sobre provisiones y contingencias, incorporadas en los marcos técnicos, hayan sido aplicadas de manera adecuada, efectuando los reconocimientos, mediciones y revelaciones que resulten pertinentes.

El Revisor Fiscal, al emitir su dictamen deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que: a) las estimaciones contables son razonables; y b) la correspondiente información revelada en los estados financieros es adecuada en el contexto del marco de información financiera aplicable (Ver NIA 540 Auditoría de estimaciones contables). Por tanto, el Contador Público en calidad de Revisor Fiscal, no podrá emitir conceptos contables, porque le restaría independencia en el ejercicio de sus funciones, en cambio en el desarrollo de sus funciones podrá advertir y recomendar la aplicación de procedimientos y/o políticas en la entidad.

Para tal fin, el representante legal de la entidad, el Contador Público, y el Revisor Fiscal, si este existe, tendrán en cuenta lo establecido en la NIC 37, si la entidad aplica el marco técnico del Grupo 1, o en la Sección 21, si la entidad aplica el marco técnico del Grupo 2 (Ver anexos 1 o 2, del Decreto 2420 de 2015, y otras normas que lo adicionan, modifican o sustituyen), al reconocer las provisiones en los estados financieros o al revelar en las notas información sobre los pasivos contingentes..

En conclusión, si la información disponible antes de la aprobación para publicación de los estados financieros permite concluir que es necesario reconocer un pasivo (provisión) para cubrir los posibles pagos por las multas y reclamaciones referidas en su consulta (Ver también la norma técnica sobre hechos posteriores) está debió efectuarse con cargo a los resultados del período, afectando las utilidades o excedentes que se ponen a disposición de los propietarios.

Por lo tanto, no es adecuado que el Revisor Fiscal o la administración recomienden a la junta de socios o a la Asamblea de accionistas, la constitución de una reserva para cubrir una partida que cumple los criterios para ser reconocida como un pasivo, dado que si en su evaluación se identificó que debía reconocerse una provisión por los litigios, esto debió ser considerado al aprobar y publicar los estados financieros, o al emitir el dictamen sobre ellos. De no hacerlo, esto podría representar un riesgo de incorrección material de dichos estados.

Ahora bien, si la información disponible antes de la fecha de publicación de los estados financieros (fecha en que los estados financieros se ponen a disposición de los propietarios u otros usuarios) indicaban que no era pertinente reconocer una provisión por los litigios, por no cumplirse los criterios para su reconocimiento, el representante legal, como responsable de los estados financieros, y no el Revisor Fiscal, cuando hace la propuesta para distribución de los excedentes podría haber propuesto a la asamblea o junta de socios, que una parte de las utilidades fuera utilizada para constituir una reserva que cubriera las posibles contingencias de pérdidas que se derivan de los pasivos contingentes que no fueron objeto de reconocimiento en los estados financieros, pero que fueron debidamente revelados, incluyendo las estimaciones realizadas, según los requerimientos de las normas técnicas.

En este caso, al Revisor Fiscal le corresponderá evaluar si las afirmaciones sobre revelaciones en los estados financieros fueron adecuadas. Sin embargo, si después de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a manos del Revisor Fiscal otra información que de haberla conocido hubiera modificado su dictamen sobre los estados financieros, este deberá considerar lo establecido en los párrafos 14 a 17 y A17 a A18, de la NIA 560 sobe hechos posteriores al cierre.

En lo relacionado con la pregunta sobre si el Revisor Fiscal puede emitir un concepto contable sobre lo adecuado o inadecuado de la constitución de la Reserva para protección de eventuales contingencias, este Consejo es de la opinión de que existiendo otros mecanismos para que el Revisor Fiscal se pronuncie sobre las afirmaciones explicitas o explicitas en los estados financieros (ver NIA 540 Auditoría de estimaciones contables, y la NIA 560 hechos posteriores al cierre), la expedición de un concepto sobre este tema podría afectar su independencia.

Incluimos a continuación algunos apartes de la NIC 37 que se refieren a este tema, los cuales son similares a los requerimientos contenidos en la sección 21 de la NIIF para las Pymes:

NIC 37.10 Definiciones

"(…). Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Un pasivo contingente es:

a. una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o

b. una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

   i. no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o

   ii. el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad".

Provisiones

"NIC 37.14. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

a. una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

b. es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y

c. puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión".

Obligación presente

"15 En algunos casos excepcionales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario". (...)

Patrimonio autónomo

Concepto	Pregunta
2017-0082	*Somos una constructora la cual tenemos un patrimonio autónomo, desde hace un tiempo ellos nos envían recursos para construir y nosotros periódicamente enviamos unos reportes de costos y gastos; ahora pasa lo siguiente debo facturarle a un cliente o propietario sus apartamentos la factura sale a nombre del cliente y se la debo enviar al fondo y ellos se la entregan al cliente, mi pregunta es la siguiente (en la cuentas 41 ingresos operacionales) los ingresos por la venta de los apartamentos deben quedar reflejados en la contabilidad de la constructora y deben ser también reportados por la misma en información exógena o solo deben estar en la contabilidad del patrimonio autónomo.*

Respuesta

El párrafo B58 de la NIIF 10, define un agente en los siguientes términos:

Un agente es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y a beneficio de otra parte o partes (el principal o principales) …Por ello, algunas veces el poder de un principal puede mantenerse y ejercerse por un agente, pero en nombre del principal. Quien toma decisiones no es un agente solo por el hecho de que otras partes puedan beneficiarse de las decisiones que toma.

En similares términos se pronuncia la NIIF 15, que en el párrafo B36 manifiesta:

"Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte."

Considerando lo anterior, en primera instancia, la constructora debe evaluar si actúa como principal o agente. Si no está actuando en nombre propio sino en nombre y en beneficio de un tercero actúa como agente, de lo contrario será un principal.

Por ejemplo, si la constructora está cumpliendo una responsabilidad asignada por el dueño del proyecto, la cual es vender los activos producidos, la constructora está actuando como agente por lo cual contabiliza un pasivo y en el momento en que venda los activos producidos trasfiere los recursos al dueño del proyecto contabilizando únicamente la comisión que gana como un ingreso, pero si por el contrario, la constructora está tomando decisiones de manera directa sobre la venta de los activos producidos accediendo a los beneficios de la venta al cumplir sus obligaciones de desempeño, la constructora actúa como principal, lo que significa que los activos producidos se contabilizan en inventarios y en el momento de la venta se registra un ingreso

Patrimonios autónomos

Concepto	Pregunta
2017-0370	*"¿Cuál es el tratamiento que debe dar una constructora bajo NIIF a los contratos de fiducia mercantil, bajo la modalidad de beneficio de área, donde los recursos de las personas son consignados directamente al patrimonio autónomo para que éste les restituya en unidades inmobiliarias de acuerdo al contrato pactado?* *En este tipo de contratos la titularidad de los bienes está en cabeza del patrimonio autónomo. Éste se obliga a reportar al fideicomitente la utilidad o pérdida de la ejecución del proyecto. El constructor tiene la responsabilidad técnica, jurídica y presupuestal para desarrollar el proyecto. Éste se encarga de dar la instrucción de pago al patrimonio autónomo para el pago de los costos asociados al proyecto. (…)* *Como en este contrato hay transferencia de la titularidad, ¿el constructor o fideicomitente debe incorporar en su estado de situación financiera toda la información del balance del patrimonio autónomo independiente que las restituciones a títulos de beneficio se hagan en cabeza del patrimonio autónomo o solamente debe, si aportó el lote, registrarlo como un derecho fiduciario?* *¿Debe el constructor hacer una revelación en las notas a los estados financieros sobre el proyecto en el patrimonio autónomo?"*

Respuesta

(…) 1. Los patrimonios autónomos deben ser objeto de evaluación para establecer si se trata de una entidad estructurada a la luz de la NIIF 12. Estas entidades pueden ser consolidadas o no consolidadas. Si hay control, en los términos estipulados en la NIIF 10, deben consolidarse. Si no lo hay, debe evaluarse si existe control conjunto.

Si el patrimonio autónomo implica control conjunto, deben evaluarse los derechos y obligaciones del acuerdo. Usualmente, no hay derechos sobre activos netos, sino participación en los activos y pasivos asumidos en desarrollo del acuerdo, caso en el cual se trataría de operaciones conjuntas.

2. Si la entidad tiene una participación en una subsidiaria, un acuerdo conjunto, una asociada o una entidad estructurada no consolidada, debe tener en cuenta los requerimientos de revelación de la NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades cuyo objetivo es revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar: *"(a) la naturaleza de sus participaciones en otras entidades y los riesgos asociados con éstas; y (b) los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo*". Por otra parte, si la entidad es una entidad estructurada que se consolida, deben tenerse en cuenta los requerimientos de revelación de la NIIF 10.

En el caso consultado, si el patrimonio autónomo tiene su propia estructura administrativa y toma decisiones de manera independiente, sin tener que recurrir a los fideicomitentes para la toma de decisiones y estos sólo están interesados en el rendimiento y no en la gestión, se trataría la inversión, bien sea como una asociada, un negocio conjunto o una subsidiaria.

Sin embargo, es bueno anotar que el solo hecho de que la propiedad de los activos se transfiera al patrimonio autónomo, no es condición suficiente para que éste se considere como una entidad que informa y deba por consiguiente ser tratada como una inversión en los términos que acabamos de indicar.

Perito contable

Concepto	Pregunta
2017-0467	*"Tengo la inquietud si para fungir como perito contable en este momento existe alguna institución que este regulando o expida certificado y conceptos para llevar a cabo este oficio"*

Respuesta

(…) En relación con el tema de su consulta, le recomendamos revisar los Art. 1 ,2 y 13 de la Ley 43 de 1990, la cual establece directrices en relación con la calidad de las actividades relacionadas con la ciencia contable, y con la calidad de las personas que están habilitadas para desarrollarlas.

"Artículo 1o. Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.

La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por la Ley o por estatutos, a tener Revisor Fiscal.

Artículo 2o. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta Ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Parágrafo 1o. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.

Parágrafo 2o. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por sí mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa.

Artículo 13. Además de lo exigido por las Leyes anteriores, se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos:

1. Por razones del cargo.

a. Para desempeñar las funciones de Revisor Fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la Ley o el contrato social así lo determinan.

b. En todos los nombramientos que se hagan a partir de la vigencia de la presente Ley para desempeñar el cargo de jefe de contabilidad, o su equivalente, auditor interno, en entidades privadas y el de visitadores en asuntos técnico contables de la Superintendencia (…), subsidio familiar, lo mismo que la (…) Dirección General de Impuestos Nacionales o de las entidades que la sustituyan.

c. ***Para actuar como perito en controversias de carácter técnico¬ contable, especialmente en diligencia sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales, y costo de empresas en marcha*** ***(Negrilla y subrayado por fuera del Texto original).***

d. Para desempeñar el cargo de decano en facultades de Contaduría Pública.

e. Para dar asesoramiento técnico contable ante las autoridades, por vía gubernativa, en todos los asuntos relacionados con aspectos tributarios, sin perjuicio de los derechos que la Ley otorga a los abogados.

2. Por la razón de la naturaleza del asunto.

a. Para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos de carácter técnico¬ contable destinados a ofrecer información sobre actos de transformación y fusión de sociedades, en los concordatos preventivos, potestativos y obligatorios y en las quiebras.

b. Para certificar y dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas jurídicas o entidades de creación legal, cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior y/o cuyos activos brutos el 31 de diciembre de ese año sea o excedan al equivalente de 5.000 salarios mínimos. Así mismo para dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas naturales, jurídicas, de hecho o entidades de creación legal, solicitante de financiamiento superiores al equivalente de 3.000 salarios mínimos ante entidades crediticias de cualquier naturaleza y durante la vigencia de la obligación.

c. Para certificar y dictaminar sobre los estados financieros de las empresas que realicen ofertas públicas de valores, las que tengan valores inscritos en bolsa y/o las que soliciten inscripción de sus acciones en bolsa.

d. Para certificar y dictaminar sobre estados financieros e información adicional de carácter contable, incluida en los estudios de proyectos de inversión, superiores al equivalente a 10.000 salarios mínimos.

e. Para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos contables que deban presentar los proponentes a intervenir en licitaciones públicas, abiertas por instituciones o entidades de creación legal, cuando el monto de la licitación sea superior al equivalente a dos mil salarios mínimos.

f. Para todos los demás casos que señala la Ley.

Parágrafo 1°. Se entiende por activo bruto, el valor de los activos determinados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Parágrafo 2°. Será obligatorio tener Revisor Fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos".

En conclusión, este Consejo no conoce ninguna disposición legal que exija una certificación adicional para que un Contador Público actúe como perito, distinta de la obtención de la tarjeta profesional de Contador Público. (...)

Permanencia - Grupo 2 a 1

Concepto	Pregunta
2017-0264	*"Se solicita autorización para aplicar el Nuevo Marco Tecnico Normativo del grupo 1 a las constructoras que pertenecen al grupo 2, manteniendo su condición de PYMES para efectos de los cronogramas que establezca la Superintendencia de sociedades en todas aquellas actividades que ella lo requiera.".*

Respuesta

(…) los análisis realizados durante el período de preparación, esto es el año 2014, o durante el período de transición (año 2015), en el que se requería llevar la contabilidad del nuevo marco normativo y el anterior, tienen como propósito evaluar los efectos del cambio de política, de tal forma que a partir del 1 de enero de 2016, desde cuando es obligatoria la aplicación del nuevo marco técnico normativo y el ajuste de los libros, la entidad pudiera tener un amplio conocimiento de los efectos de la aplicación de los nuevos principios contables.

Sobre el particular es importante mencionar que el 24 de octubre de 2014 el Gobierno Nacional emitió el Decreto 2129, por medio del cual amplió el término señalado en el parágrafo 4 del artículo 3 del Decreto 3022, debiéndose informar la decisión de cambio de Grupo hasta el 31 de diciembre del mismo año.

Sin embargo, si una entidad no informó oportunamente, la decisión del cambio de Grupo, a la respectiva superintendencia, no podrá efectuar dicho cambio, y deberá cumplir el período de permanencia mínima contenido en el Decreto.

Ahora bien, el artículo 1.1.2.4 del Decreto 2420 de 2015 establece

"Permanencia. Los preparadores de información financiera que hagan parte del Grupo 2 en función del cumplimiento de las condiciones establecidas por el presente título, deberán permanecer en dicho grupo durante un término no inferior a tres (3) años, contados a partir de su estado de situación financiera de apertura, independientemente de si en ese término dejan de cumplir las condiciones para pertenecer a dicho grupo. Lo anterior implica que presentarán por lo menos dos periodos de estados financieros comparativos de acuerdo con el marco normativo contenido en el Anexo 2 del presente decreto. Cumplido este término evaluarán si deben pertenecer al Grupo 3 o continuar en el grupo seleccionado sin perjuicio de que puedan ir al Grupo 1".

Por lo anterior, de conformidad con la reglamentación expedida, las entidades podrán cambiar de Grupo cuando cumplan con una permanencia mínima de tres (3) años, contados a partir de la fecha de elaboración del estado de situación financiera de apertura, es decir, para el caso de entidades pertenecientes al Grupo 2, deberán presentar estados los primeros estados financieros el 31 de diciembre de 2016, y otro grupo de estados financieros el 31 de diciembre de 2016.

Si una entidad del sector constructor toma la decisión de cambiar de Grupo, y aplicar las disposiciones del Grupo 1, deberá elaborar un nuevo estado de situación financiera de apertura el 1 de enero de 2017, de tal manera que pueda obtener la información comparada el 31 de diciembre de 2018, cuando presente sus primeros estados financieros bajo el marco técnico del Grupo 1.

El año 2017, se entendería como el período de transición, y el año 2018 como el período de aplicación del nuevo marco técnico normativo.

Para mayor claridad sobre el tema y el entendimiento de las razones por las cuales en la NIIF para las Pymes se simplifica la forma de reconocer los costos por préstamos, incorporamos a continuación apartes de los fundamentos de las conclusiones de esta norma.

Parte B NIIF para Pymes - 2015

Costos por préstamos

FC120 La NIC 23 requiere que los costos por préstamos, que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, se capitalicen como parte del costo del activo. Por razones de costo-beneficio, la NIIF para las PYMES requiere que estos costos se carguen a gastos.

Capitalización de costos por préstamos o de desarrollo

FC213 Solo un pequeño número de quienes respondieron a la PdI y al PN de 2013 apoyaban un requerimiento para las PYMES de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a las NIIF completas. Sin embargo, varios de los que respondieron apoyaban dar a las PYMES una opción de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a los de las NIIF completas. Éstos apoyaban introducir esta opción por razones similares a las expresadas en el párrafo FC210 por los que respondieron, es decir el efecto sobre acuerdos de préstamo actuales y futuros y entornos de alta inflación. Sin embargo, muchos de los que respondieron no apoyaron cambiar los requerimientos actuales y por ello continuaron requiriendo a las PYMES contabilizar como gasto todos los costos de desarrollo o por préstamos.

FC214 La NIIF para las PYMES requiere que todos los costos de desarrollo o por préstamos se reconozcan como gastos. Las NIIF completas requieren la capitalización de los costos de desarrollo o por préstamos que cumplan ciertos criterios; en otro caso se reconocen como gastos. Por consiguiente, la NIIF para las PYMES simplifica los requerimientos de las NIIF completas, en lugar de eliminar una opción permitida en éstas. El IASB, por ello, destacó que permitir opciones de capitalizar ciertos costos de desarrollo o por préstamos involucraría consideraciones diferentes que las de permitir una opción de revaluación para propiedades, planta y equipo. En concreto, el IASB observó que permitir opciones de política contable para capitalizar los costos por préstamos o de desarrollo que cumplan los criterios para la capitalización de las NIC38/NIC23, además del enfoque actual, daría lugar a más opciones de política contable que en las NIIF completas. El IASB destacó que continúa sosteniendo sus razones para requerir el reconocimiento como gastos de todos los costos de desarrollo o por préstamos, por razones de costo-beneficio como establecen los párrafos FC113, FC114 y FC120, y para no proporcionar las opciones de política contable adicionales más complejas como establecen los párrafos FC208 y FC209. El IASB destacó que una PYME puede revelar información adicional sobre sus préstamos o costos de desarrollo si lo considera relevante para los usuarios de sus estados financieros.

Opciones de política contable

FC208 El IASB destacó que los usuarios de los estados financieros de las PYMES, que necesitan comprender las políticas contables utilizadas y que hacen comparaciones entre distintas PYMES, han dicho que prefieren que las PYMES no tengan opciones de política contable o éstas sean solo limitadas. Además, el IASB destacó que aunque las PYMES todavía podrían optar por aplicar la opción más simple, añadir opciones complejas a la NIIF para las PYMES incorporaría complejidad en toda la Norma. Por consiguiente, el IASB continúa apoyando sus razones iniciales para restringir las opciones de política contable en la NIIF para las PYMES como establecen los párrafos FC89 a FC94.

FC209 Las actividades de difusión externa del personal técnico del IASB con los suministradores de financiación, que están considerados como el grupo de usuarios externos principales de las PYMES, confirmó la importancia para ese grupo de usuarios de restringir las opciones de política contable para las PYMES. Los participantes en las actividades de difusión externa destacaron que generalmente introducen la información de los estados financieros auditados de una PYME directamente en sus modelos al tomar decisiones de préstamo. Por consiguiente, es importante para estas partes que las PYMES debieran proporcionar información comparable y que no necesiten hacer ajustes a esa información".

Por las razones anteriores, y fundamentado en el Grupo de Trabajo que efectúo la evaluación de impactos de la aplicación de la norma, cuando efectúo las recomendaciones al Gobierno Nacional, (…), consideró que las necesidades de los usuarios de una entidad del Grupo 2 son distintas de los de una entidad del Grupo 1, y por restricciones de costo-beneficio no era pertinente establecer una excepción para los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los costos de préstamos, que son requeridos en esta norma.

Personas naturales comerciantes- aplicación NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0069	*"Como es parte de mi profesión, el día 18 de Enero del año en curso, firmé contrato con un cliente para llevar su contabilidad y ofrecer los servicios de presentación de informes ante los organismos de control y vigilancia, siendo necesario para el tema que el Contador Público saliente me entregase los documentos, soportes, claves y demás instrumentos para la consecución de mi trabajo (estados financieros, archivos de los balances al detalle), en tal sentido uno de mis requisitos fue el solicitar "Estados Financieros bajo norma local y NIIF", ante tal situación el Contador Público saliente argumenta que el plazo para presentar Estados Financieros bajo NIIF está dada hasta el año 2019, (…).* *A mi cliente le informé que las personas naturales con calidad comerciantes y obligados a llevar contabilidad son pertenecientes al Grupo 3 para aplicación de normas internacionales de contabilidad, deberían haber emitido estados financieros bajo la filosofía del Decreto 2706 del año 2012 donde se anuncia un periodo de preparación obligatoria dada desde el día 01 de Enero del año 2013 y que se debían emitir estados financieros NIIF comparativos con corte 31 de Diciembre de 2014 y subsiguientes.* *Mi interrogante es, ¿Es cierta la apreciación del Contador Público saliente?, de no serlo ¿Qué implicaciones legales y/o multas tiene para el Contador Público y la empresa? ¿Si el contador saliente emite estados financieros firmados e informes de mayor y balance (generados por cuenta y tercero) que no coinciden, es obligación del mismo aclararme porque las diferencias registradas?"*

Respuesta

(…) De acuerdo con lo señalado en su consulta, entendemos que la base de principios aplicada para elaborar los informes financieros de propósito general es la contenida en el Decreto 2706 de 2012, la cual aplica para las entidades clasificadas en el Grupo 3, (…).

Algunas referencias sobre el cronograma de aplicación de este decreto son las siguientes:

"Artículo 1.1.3.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. Para efectos de la aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas deberán observarse los siguientes períodos:

1. ***Periodo de preparación obligatoria:*** *Este período está comprendido entre el 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2013. Se refiere al tiempo durante el cual las microempresas deberán realizar actividades relacionadas con el proyecto de convergencia y en el que los supervisores podrán solicitar información a los vigilados sobre el desarrollo del proceso. Tratándose de preparación obligatoria, información solicitada debe ser suministrada con todos los efectos legales que esto implica, de acuerdo con las facultades de los órganos de inspección, control y vigilancia. (…).*

2. ***Fecha de transición:*** *1 de enero de 2014. Es el momento a partir del cual deberá iniciarse la construcción del primer año de información financiera de acuerdo con los nuevos estándares, que servirá como base para la presentación de estados financieros comparativos.*

3. ***Estado de situación financiera de apertura:*** *1 de enero de 2014. Es el estado en el que por primera vez se medirán de acuerdo con los nuevos estándares los activos, pasivos y patrimonio de las entidades afectadas. Su fecha de corte es la fecha de transición.*

4. ***Periodo de transición.*** *Este período estará comprendido entre el 1 de enero de 2014 y 31 de diciembre de 2014. Es el año durante el cual deberá llevarse la contabilidad para todos los efectos legales de acuerdo con los 2649 y 2650*

de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces, pero a su vez, un paralelo contable de acuerdo con los nuevos estándares con el fin de permitir la construcción de información que pueda ser utilizada el siguiente año para fines comparativos. Los estados financieros que se preparen de acuerdo con la nueva normatividad con corte a la fecha referida en el presente acápite no serán puestos en conocimiento del público ni tendrán efectos legales en este momento.

5. ***Últimos estados financieros conforme a los decretos 2649 y 2650 de 1993 y normatividad vigente:*** *Se refiere a los estados financieros preparados al 31 de diciembre de 2014 inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con lo previsto en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces.*

6. ***Fecha de aplicación:*** *1 de enero de 2015. Es aquella fecha a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable actual y comenzará la aplicación de los nuevos estándares para todos los efectos incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros.*

7. ***Primer periodo de aplicación:*** *Período comprendido entre el1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015. Es aquel durante el cual, por primera la contabilidad se llevará para todos los efectos de acuerdo con los nuevos estándares.*

8. ***Fecha de reporte:*** *31 de diciembre de 2015. Es aquella fecha a la que se presentarán los primeros estados financieros comparativos de acuerdo con los nuevos estándares.*

De acuerdo con lo anterior, para una entidad clasificada en el Grupo 3, a partir del 1 de enero de 2015, el marco de principios del Decreto 2649 de 1993 fue sustituido por lo establecido en el Decreto 2706 del año 2012. Como lo ha indicado el CTCP en varios conceptos esta base de principios de contabilidad de causación es una base simplificada que requiere el uso de mediciones al costo histórico y contiene requerimientos de revelación mucho menores que los requeridos en el anterior marco técnico normativo.

En consecuencia, si una persona natural, obligada a llevar contabilidad y clasificada en el Grupo 3, preparó sus estados financieros de propósito general al cierre del 31 de diciembre de 2015 y años siguientes, con base en los principios contenidos en el Decreto 2649 de 1993, no estaría aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Para la elaboración de dichos estados se debió considerar lo establecido en el Decreto 2706 de 2012, el cual fue compilado en el anexo 3 del Decreto 2420 de 2015.

En conclusión, la administración como responsable de los informes financieros debió haber establecido las diferencias entre el marco técnico anterior y el nuevo marco normativo, y efectuado los ajustes necesarios (registros contables e informes financieros), para cumplir con los requerimientos del Decreto 2706 de 2012. El Contador Público y el representante legal, al certificar dichos estados, también expresan su conformidad con la aplicación de este marco de principios.

El no cumplimiento de las disposiciones legales impide que se realice una declaración explicita y sin reservas de que los estados financieros están elaborados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, además genera otros efectos legales para los administradores y contadores públicos que certifican los referidos estados financieros.

Respecto de las actuaciones del Contador Saliente, el CTCP como organismo de normalización técnica no tiene competencia para pronunciarse sobre este tema, por lo que le corresponde a la Junta Central de Contadores, como Autoridad Disciplinaria, evaluar si las actuaciones del Contador Público están ajustadas a los requerimientos establecidos en la Ley 43 de 1990 y en otras normas legales.

Para mayor información, el consultante puede revisar (…) conceptos referidos a este tema, enlace conceptos, consultas: 2015-0223, 2016-0181, 2016-0698. (...)

Plusvalía

Concepto	Pregunta
2017-0174	*"(…) Una adquirente de una combinación de negocios reconocerá los activos adquiridos y los pasivos asumidos al valor razonable en su fecha de adquisición y revelará información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición.* *Existe actualmente una operación de combinación de negocios entre dos compañías, ambas del grupo 1 que ha originado el registro contable de una plusvalía. Cada activo y cada pasivo identificables fueron medidos al valor razonable en la fecha de su adquisición. La diferencia fue reconocida como plusvalía. Ambas compañías son del sector comercio de importación de prendas de vestir que se comercializan en Colombia a través de puntos de venta.* *Adicionalmente, los accionistas de las compañías han pactado, a título privado, que esta plusvalía deberá amortizarse en un periodo de 5 años por diferentes motivos, entre otros el de retorno de inversión.* *Algunos asesores consultados han expuesto que no se debe amortizar porque la plusvalía se considera de vida infinita.* *Teniendo en cuenta la exposición anterior y desde el punto de vista contable, ¿será posible amortizar la plusvalía en 5 años?".*

Respuesta

(…) Para dar respuesta a su inquietud, debemos traer a colación el párrafo B63 de la NIIF 3 que indica:

"Los ejemplos de otras NIIF que proporcionan guías sobre la medición y contabilización posterior de activos adquiridos y de pasivos asumidos o incurridos en una combinación de negocios incluyen: (a) La NIC 38 prescribe la contabilización de activos intangibles identificables adquiridos en una combinación de negocios. La adquirente medirá la plusvalía por el importe reconocido en la fecha de la adquisición menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. La NIC 36 Deterioro de Valor de los Activos prescribe la contabilización de pérdidas por deterioro de valor.

La NIC 38 – Activos intangibles, define Vida Útil:

(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o

(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

La Norma requiere que un activo intangible se clasifique como de vida útil definida o indefinida. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 107 a 110). Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:

(a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;

(b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;

(c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;

(d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;

(e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;

(f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;

(g) el periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y

(h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

El término "indefinido" no significa "infinito". La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de desempeño.

En este sentido, la Norma requiere que:

(a) Un activo intangible con una vida útil indefinida no debe ser amortizado.

(b) La vida útil de dicho activo deberá ser objeto de revisión cada ejercicio para el que se presenta información, con el fin de determinar si los eventos y las circunstancias permiten seguir apoyando la evaluación de vida útil indefinida para dicho activo. Si no es el caso, el cambio en la vida útil de indefinida a finita deberá registrarse como un cambio en una estimación."

Por lo anterior y como lo manifiesta el consultante, una entidad que aplique el marco técnico normativo de NIIF completas deberá establecer, sustentar y revelar si el activo es un intangible de vida útil definida o indefinida, llevar a cabo las actividades pertinentes de medición posterior al reconocimiento, incluyendo realizar una prueba de deterioro anualmente a la plusvalía reconocida en la combinación de negocios. Ahora bien, la medición del valor razonable de la plusvalía debe efectuarse de acuerdo con los criterios de medición normados en la NIIF 13 (...)

Plusvalía

Concepto	Pregunta
2017-0608	*¿Cuál es la definición o concepto de plusvalía desde el punto de vista contable?* *¿Cómo se clasifica la plusvalía desde el punto de vista contable?* *¿Cómo se contabiliza la plusvalía en la compra o venta de Propiedades Planta y Equipo?* *¿Cómo se contabiliza la plusvalía en el caso de la compra y venta de las inversiones en sociedades?* *¿Cuál es el manejo tributario o fiscal de la plusvalía?*

Respuesta

(…) Las directrices para la contabilización de las combinaciones de negocios están contenidas en la NIIF 3 y en la Sección 19 de la NIIF para las Pymes, normas que fueron incorporadas en los anexos 1° y 2° del Decreto compilatorio 2420 de 2015 y en otras normas que la modifican, adicionan o sustituyen, y que aplican para entidades clasificadas en el Grupo 1 o 2 Respectivamente.

¿Cuál es la definición o concepto de plusvalía desde el punto de vista contable?

Ver la definición de plusvalía en el Glosario que forma parte de los marcos técnicos emitidos para los grupos 1° y 2° respectivamente.

¿Cómo se clasifica la plusvalía desde el punto de vista contable?

Ver el párrafo 48 de la NIC 38, Grupo 1 o los párrafos 32 a 40 de la NIIF 3, en el caso de una entidad clasificada en el Grupo 1, o ver los párrafos 18.14 a 18.18, y 19.22 a 1924, de la NIIF para las Pymes, en el caso de una entidad clasificada en el Grupo 2.

¿Cómo se contabiliza la plusvalía en la compra o venta de propiedades, planta y equipo?

La venta de un elemento de propiedades, planta y equipo no puede ser considerada como un negocio; en consecuencia, las directrices para la contabilización de las combinaciones de negocios no aplican en estos casos.

Para la contabilización de los elementos de propiedades planta y equipo se tendrá en cuenta lo establecido en la NIC 16, o en la Sección 17 de la NIIF para Pymes, dependiendo de si la entidad ha sido clasificada en el Grupo 1 o 2 respectivamente.

El CTCP se pronunció sobre este tema en el concepto 2015-0387, (…)

¿Cómo se contabiliza la plusvalía en el caso de la compra y venta de las inversiones en sociedades?

Los requerimientos para la contabilización de la plusvalía en los estados financieros separados y/o consolidados de propósito general, están contenidos en la NIC 27, NIC 28; y la NIIF 3, y en la Sección 9; 18 y 19 de la NIIF para las Pymes, que aplican para una entidad clasificada en el Grupo 1 o 2 respectivamente.

Tratándose de los estados financieros separados, se tendrán en cuenta las diferencias que se generan por la utilización del método del costo, el método de participación patrimonial o el valor razonable. Cuando se utiliza el método del costo la plusvalía estará incorporada en el costo de la inversión; cuando se utiliza el valor razonable, el importe inicialmente registrado es ajustado al valor razonable de los períodos

subsiguientes; y cuando se utiliza el método de participación, la plusvalía permanece incorporada en el costo de la inversión, la cual es ajustada por las variaciones patrimoniales subsiguientes.

Tratándose de los estados financieros consolidados que incorporen los activos, pasivos, ingresos y gastos de la matriz y las entidades controladas (subsidiarias), la plusvalía se presenta como una partida separada en los estados financieros de propósito general consolidados, partida que podría ser objeto de amortización cuando se trata de una empresa del Grupo 2, o de evaluación anual del deterioro, cuando se trata de una empresa del Grupo 1.

¿Cuál es el manejo tributario o fiscal de la plusvalía?

El CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre el tratamiento fiscal de la plusvalía, por lo que procederá a dar traslado parcial de esta consulta a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (...)

Promesas de compra venta - Fiducia

Concepto	Pregunta
2017-0939	*Dos entes económicos (caso 1: los dos son del grupo 1, caso 2: uno es del grupo 1 y otro es del grupo 2), firman un acuerdo de inversión para construir un inmueble. Para ello firman una promesa de compraventa (acuerdo de inversión) con vencimiento a cuatro años.* *El primer ente económico se compromete a construir el inmueble y el segundo ente económico por Estatutos no puede asumir riesgo de construcción, por lo que se compromete a comprar el 50% de los derechos fiduciarios de la siguiente manera: 30% sobre su 50%, es decir, 15% de la inversión a título de anticipo, 70% sobre su 50%, es decir, 35% de la inversión, a título de compra contra entrega.* *Para garantizar que los anticipos solo se utilizarán en la construcción del inmueble, el primer ente económico constituye una Fiducia de desarrollo del proyecto, bajo la figura de Patrimonio Autónomo, donde se reciben los anticipos del segundo ente económico y los aportes de capital del primer ente económico. De esta manera, el título que dará la propiedad son unos derechos fiduciarios cuyo subyacente es el inmueble hoy en construcción.* *El Patrimonio Autónomo (cuyo fideicomitente es el primer ente económico), toma un crédito constructor con un banco para financiar el 50% de la construcción. Bajo este contexto, consideramos que el acuerdo de inversión documentado mediante promesa de compraventa constituye un negocio conjunto, en donde las partes quedarán al vencimiento y cumplimiento de la citada promesa con un 50% de participación cada uno. Esto significa que ninguno de los dos tendría el control mayoritario sobre el proyecto.* ***Consulta**:* *¿cómo y en qué momento, bajo IFRS tanto quien vende como quien compra debe reconocer y contabilizar estos hechos económicos, si los dos entes son del grupo 1, y si un ente es del grupo 1 y otro ente es del grupo 2?* *(…) ¿cómo se reconocen y/o contabilizan las promesas de compraventa, tanto para vendedor como para comprador?*

Respuesta

(…) De acuerdo con la información suministrada en su consulta, entendemos que estamos frente a un contrato de fiducia inmobiliaria que cumple las condiciones establecidas en el Capítulo 1°, Título II de la Circular Básica Contable de la Superintendencia Financiera. Al respecto en el numeral 8.2., de esta norma se indica lo siguiente:

"8.2. Fiducia inmobiliaria

Es el negocio fiduciario que, en términos generales, tiene como finalidad la administración de recursos y bienes afectos a un proyecto inmobiliario o a la administración de los recursos asociados al desarrollo y ejecución de un proyecto, de acuerdo con las instrucciones señaladas en el contrato. Puede presentar varias modalidades:

8.2.1. De administración y pagos

En virtud del cual se transfiere un bien inmueble a la sociedad fiduciaria, sin perjuicio de la transferencia o no de otros bienes o recursos, para que administre el

proyecto inmobiliario, efectúe los pagos asociados a su desarrollo de acuerdo con las instrucciones señaladas en el acto constitutivo y transfiera las unidades construidas a quienes resulten beneficiarios del respectivo contrato.

En desarrollo de este negocio la sociedad fiduciaria puede asumir la obligación de efectuar la escrituración de las unidades resultantes del proyecto inmobiliario.

8.2.2. De tesorería

Tiene como finalidad principal encomendar a la sociedad fiduciaria la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario.

8.2.3. De preventas

Conlleva para la sociedad fiduciaria como obligación principal, efectuar el recaudo de los dineros provenientes de la promoción y consecución de interesados en adquirir inmuebles dentro de un proyecto inmobiliario. En este caso, la fiduciaria recibe los recursos como mecanismo de vinculación a un determinado proyecto inmobiliario y los administra e invierte mientras se cumplen las condiciones establecidas para ser destinados al desarrollo del proyecto inmobiliario."

Lo que se infiere de su comunicación es que existe un acuerdo para constituir un vehículo separado de inversión (fiducia inmobiliaria) en el cual se realizan los aportes de dos participes, con participación del 50% cada uno, para la construcción y venta de un proyecto inmobiliario.

Se acuerda que uno de los partícipes transfiera como aporte en efectivo al patrimonio autónomo, a título de anticipo el 15% de los costos de construcción, y que este adquiera el 35% de las unidades de vivienda terminadas; también se acuerda que el participe-constructor efectúe aportes en calidad de anticipos, sin que sea determinado el monto o porcentaje, y que se efectúe un crédito constructor por el 50% del valor de la construcción.

De acuerdo con lo anterior, si se está frente a un contrato que cumple las condiciones para ser considerado un "*Acuerdo Conjunto*", esto es la existencia de un contrato y un acuerdo para que las decisiones relevantes sean tomadas de manera conjunta, para la contabilización de estas transacciones deberá tenerse en cuenta lo establecido en la NIIF 11 o en la sección 15 de la NIIF para las PYMES, dependiendo de si los partícipes o el patrimonio autónomo llevan su contabilidad conforme a las disposiciones contenidas en el anexo 1° o en el anexo 2° del Decreto 2420 de 2015.

Si el patrimonio conforma un vehículo de inversión separado independiente de los partícipes, y estos tienen derechos residuales sobre el activo neto (patrimonio) entonces estamos frente a la figura del Negocio Conjunto o Entidad Controlada Conjuntamente. Por otra parte, si los derechos de los partícipes se predican sobre activos o pasivos específicos, entonces el acuerdo conjunto será clasificado y contabilizado de acuerdo con las instrucciones establecidas para las operaciones conjuntas.

En consecuencia, la contabilización por parte de los partícipes y del patrimonio autónomo, de las transacciones y otros eventos y sucesos ocurridos en desarrollo del contrato, se sujetarán entonces al marco de información financiera que sea aplicado por cada entidad.

Para el reconocimiento de los aportes y de otros derechos y obligaciones, deberá tenerse en cuenta los criterios establecidos en el marco técnico que resulte aplicable, por ejemplo:

1) Si el participe 1 efectúa aportes en efectivo del 15% de los costos del contrato, como aportes al negocio fiduciario, y el participe 2 también efectúa aportes al patrimonio autónomo, se aplicarán los criterios establecidos en los marcos técnicos para los negocios conjuntos (entidades controladas conjuntamente) u operaciones conjuntas.

2) Si el participe 1, quien se compromete a adquirir una parte de las viviendas, participa de las utilidades generadas en el vehículo de inversión separado, entonces esto podría ser un indicador de que se está frente a la existencia de un acuerdo conjunto.

3) Si el participe 1, tiene el compromiso de adquirir el 35% de las unidades de vivienda terminadas, y además de entregar un anticipo del 15% para la adquisición de otras viviendas, entonces podría configurarse la existencia de un contrato pendiente de ejecución para la compra de unidades de vivienda, y estas serían reconocidas por el participe en la fecha en que se cumplan los criterios de reconocimiento para la compra de estas unidades.

4) Si el patrimonio autónomo toma un préstamo con un banco, en su contabilidad se registraría esta obligación y los partícipes reconocerían su parte del pasivo y de los gastos que demande la atención de ella, siempre que el contrato cumpla las condiciones para ser clasificado como una operación conjunta. Cuando el contrato sea clasificado como un negocio conjunto, los aportes deberían ser registraos en la contabilidad de los partícipes como una inversión en un negocio conjunto, y ajustarse según los requerimientos de los marcos técnicos.

Por todo lo anterior, este Consejo le recomienda analizar con mucho cuidado las condiciones del contrato, y especialmente las cláusulas que se refieren a que uno de los partícipes no asume riesgos de construcción, el compromiso de adquirir el 50% de las unidades de vivienda, y la forma en que son distribuidos los ingresos, gastos y utilidades del proyecto.

Si el participe 1 no asume riesgos, porque está inhabilitado legalmente para hacerlo, se estaría frente a una promesa de compraventa, para la cual se entrega un anticipo, y esto podría indicar que la transacción no puede ser considerada ni un negocio conjunto ni una operación conjunta. En este caso, el participe debería aplicar lo establecido en el marco técnico para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de inventarios o propiedades, planta y equipo, tal como resulte aplicable, dando especial importancia al suministro de revelaciones sobre los riesgos asumidos en el contrato de compraventa.

En relación con los contratos pendientes de ejecución le recomendamos revisar lo establecido en el proyecto de marco conceptual de las NIIF Plenas, que al respecto establece lo siguiente:

"Contratos pendientes de ejecución

4.40 Un contrato pendiente de ejecución es un contrato que está sin ejecutar por ambas partes: ninguna parte ha completado ninguna de sus obligaciones o ambas partes han completado sus obligaciones parcialmente y en igual medida.

4.41 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación de intercambiar recursos económicos. La realización del contrato es la actividad que establece la magnitud del derecho y obligación a cambio de recursos económicos. Ese derecho y la obligación de intercambiar recursos económicos son interdependientes y no pueden separarse. Por ello, el derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio son favorables; tiene un pasivo si los términos del intercambio no son favorables. Si el activo o el pasivo habrán de ser incluidos en los estados financieros dependiendo de los criterios de reconocimiento (véase el Capítulo 5) y la base de medición adoptada por el contrato (véase el Capítulo 6) incluyendo, si es aplicable, una prueba para determinar si el contrato es oneroso.

4.42 En la medida en que una parte cumple sus obligaciones del contrato, el contrato deja de estar pendiente de ejecutar. Si la entidad que informa cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por un derecho a recibir un recurso económico (es decir, un activo). Si la otra parte cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por una obligación de transferir un recurso económico (es decir, un pasivo)." (…)

Propiedad horizontal – reparación de ascensores

Concepto	Pregunta
2017-0540	*(…) La copropiedad el 28 de septiembre de 2016 firmó un contrato de reparación de 14 ascensores con un proveedor en las siguientes condiciones:* *El contratista se obliga a ejecutar la reparación de 14 ascensores, por un valor de $ 51.544.934, más el IVA (…), los pagos se conforman de la siguiente forma: 40% del valor del anticipo, 10% a 30 días, 10% a 60 días, 10% a 90 días, 10% a 120 días, 10% a 150 días y 10% a 180 días (…)* *Sin embargo, en la ejecución del contrato, se presentaron los siguientes eventos:* *1. Se realizó el giro del anticipo, el 2 de noviembre de 2016 por $ 20.617.974* *2. El Gobierno emitió la reforma tributaria con el cambio del IVA en diciembre de 2016* *3. El proveedor terminó la obra en el mes de febrero de 2017 y emitió las facturas de la obra (con un IVA del 16%) con fecha 31 de enero de 2017 y las radicó en la copropiedad en febrero de 2017.* *4. El conjunto giro el saldo del contrato por $ 37.112.352 y tomo $2.061.797 del descuento ofrecido del 4% por pago del saldo, en el mes de febrero de 2017.* *Por lo anterior a nivel contable se registró en el año 2016 el anticipo por $20.617.974, una provisión en el pasivo (…) por $24.592.930, y en las notas a los Estados financieros a diciembre de 2016, presentadas a la Asamblea, se reveló lo siguiente "se contrató la ejecución del proyecto de adecuación de ascensores por $ xxxx (valor indeterminado al momento del cierre 2016) dando un anticipo de $20,617,974 y se espera legalizar y terminar este proyecto en el primer trimestre del año 2017."; (…).* *Para el anterior tratamiento contable nos basamos en el decreto 2706 del año 2012 y la Orientación profesional N°15 (…), en los siguientes criterios y definiciones de lo que se considera los acreedores comerciales y lo que se considera un pasivo así:* *Los acreedores comerciales son cuentas por pagar por bienes o **servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad**, y además han sido objeto de facturación, dado que no se cumplieron con estos preceptos a diciembre, no se registró el saldo total del contrato, por no estar totalmente recibida la obra, tampoco estaban los suministros, ya que se encontraban en adecuación varios de los ascensores y el proveedor no había emitido factura, además no había vencimiento del contrato y era incierto el valor final de liquidación del contrato por el parágrafo estipulado para el cobro del IVA y la aplicación del descuento por pronto pago. (…)* *Registro contable final* *En el mes de febrero de 2017 se liquidó la obra así: se legalizó el anticipo por $20.617.974 versus la provisión en el pasivo (…) por $24.592.930, se registró un ingreso por el descuento de pronto pago de $2.061.797, se generó un gasto de $ 35.199.193 y se realizó el giro de $ 37.112.352 conforme a las facturas emitidas por el proveedor el 31 de enero de 2017 con un IVA del 16% y el conjunto se acogió al descuento del pronto pago.* *Por lo expuesto anteriormente, cordialmente solicitamos se nos oriente frente a los siguientes puntos:* *1. ¿Si el tratamiento contable de la transacción al corte de diciembre de 2016 fue el adecuado, teniendo en cuenta que no se contaba con la entrega, facturación y valor final de la obra?*

Concepto	Pregunta
	2. *¿Si el registro contable realizado para la legalización de la obra en febrero de 2017 fue el adecuado, dado que se inició en el año 2016 y su vencimiento estaba para el primer trimestre del año 2017?* 3. *¿Si en el mes de diciembre de 2016 se debía generar el gasto por la obra versus la cuenta por pagar del saldo del contrato, dado que ya se tenía un anticipo y una provisión?* 4. *De configurarse algún error involuntario en el tratamiento contable de esta transacción en el mes de diciembre de 2016 ¿cuál debería haber sido el reconocimiento y tratamiento contable? ¿Y cuál sería el registro para el año 2017, cuando se finalizó y entregó la obra?* 5. *¿Cómo se deben registrar contablemente las obras que se ejecutan con los recursos de la recuperación de cartera?* 6. *¿El consejo de administración puede aprobar la afectación de las utilidades acumuladas o esta es una facultad exclusiva de la Asamblea de Copropietarios?*

Respuesta

(…) Con la situación expuesta por el consultante, este Consejo comprende que se firmó un contrato que fue ejecutado entre los meses de septiembre de 2016 y febrero de 2017, con diferentes momentos de pago así:

Acuerdo	Pagos
Cuota 1	20.617.974
Cuota 2	5.154.493
Cuota 3	5.154.493
Cuota 4	5.154.493
Cuota 5	5.154.493
Cuota 6	5.154.493
Cuota 7	5.154.493
Subtotal	**51.544.934**
IVA 16%	8.247.189
Total	**59.792.123**

Por lo anterior, procedemos a responder sus inquietudes así:

¿Si el tratamiento contable de la transacción al corte de diciembre de 2016 fue el adecuado, teniendo en cuenta que no se contaba con la entrega, facturación y valor final de la obra?

¿Si el registro contable realizado para la legalización de la obra en febrero de 2017 fue el adecuado, dado que se inició en el año 2016 y su vencimiento estaba para el primer trimestre del año 2017?

¿Si en el mes de diciembre de 2016 se debía generar el gasto por la obra versus la cuenta por pagar del saldo del contrato, dado que ya se tenía un anticipo y una provisión?

El artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 señala respecto de los soportes:

"Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren. Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación. Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle."

Por lo anterior, los documentos que cumplan con lo señalado anteriormente podrán ser considerados como soportes para efectos contables, ejemplos de este tipo de soportes pueden ser: facturas o documentos equivalentes, recibos de caja, cuentas de cobro, contratos, escrituras públicas, notas débito o crédito, notas de contabilidad, comprobantes de ingreso o egreso, recibos de caja, consignaciones, remisiones, órdenes de compra, pagarés, entradas o salidas de almacén, entre otros. Para el caso planteado por el consultante, no se requiere de la factura para el reconocimiento del gasto, ya que el contrato podría considerarse como documento soporte.

Ahora bien, el Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, establece que

"las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en consideración a su forma legal".

Por lo anterior, si el contrato fue únicamente firmado, más no ejecutado en el 2016, sólo deberá revelarse. Caso diferente si el proveedor fue prestando el servicio durante todos los seis meses, referidos por el consultante, deberá ir causando el gasto medido en función del avance del servicio prestado.

De configurarse algún error involuntario en el tratamiento contable de esta transacción en el mes de diciembre de 2016, ¿cuál debería haber sido el reconocimiento y tratamiento contable? ¿Y cuál sería el registro para el año 2017, cuando se finalizó y entregó la obra?

El Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos establece:

"Cambios en políticas contables y corrección de errores. Tanto las NIIF completas como la NIIF para la PYMES establecen que un cambio en políticas contables, a menos que obedezca a modificaciones a las NIIF o a nuevos estándares y las disposiciones transitorias establezcan otra cosa, debe generar una aplicación retroactiva, afectando los estados financieros desde el periodo más antiguo presentado. Algo similar ocurre con la corrección de errores materiales, lo cual conduce a la reexpresión retroactiva de la información financiera (Ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para las PYMES).

Si se toma esta disposición como una instrucción contable, sería necesario recomponer los libros de contabilidad desde el inicio del periodo más antiguo presentado, que en el caso del Grupo 1 llevaría en la práctica a reexpresar 3 años y en el Grupo 2, 2 años, para el caso de cambios en políticas o la corrección de errores de varios años de antigüedad. Es claro que esto es absolutamente ineficiente e inaplicable. (…)

Por su parte, el ajuste correspondiente debe reconocerse en la contabilidad cuando se presente, afectando, si es del caso, las ganancias acumuladas"

Por lo anterior y en caso de presentarse un error de periodos anteriores, se requiere la reexpresión de los estados financieros del ejercicio correspondiente y su contabilización en el periodo que se detectó.

¿Cómo se deben registrar contablemente las obras que se ejecutan con los recursos de la recuperación de cartera?

Es válido aclarar que la recuperación de cartera debe ser reconocida como un ingreso y su contrapartida será el dinero recibido, ya que se considera una transacción independiente de la ejecución de obras con el dinero recibido de la recuperación de cartera.

Ahora bien, dependiendo de la obra que se esté ejecutando, deberá ser considerada como activo o gasto, según el tipo de activo común que se esté adquiriendo y la fuente de los recursos para su adquisición. Así mismo, cabe mencionar, que si existe un descuento sobre el contrato deberá tomarse como menor valor del activo o gasto según sea su naturaleza (…)

¿El consejo de administración puede aprobar la afectación de las utilidades acumuladas o esta es una facultad exclusiva de la Asamblea de Copropietarios?

(…) el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, no es competente para pronunciarse sobre las facultades que tienen los administradores y asambleas de copropietarios, ya que estos dependerán de los estatutos de la copropiedad. (...)

Propiedad horizontal – cuotas extraordinarias

Concepto	Pregunta
2017-0899	*"El año pasado en un conjunto residencial se pidió una cuota extraordinaria para la obra de plazoleta, con plazo de pago a 5 cuotas que iban de septiembre 2016 a enero 2017. La contabilización que realice fue la cuenta 28 contra la 13 se hicieron los registro uno a uno, de igual manera los pagos realizados se llevaron uno a uno debitando la cuenta 28. Este año nuevamente pidieron un mayor valor de la esa cuota para otros trabajos restantes, la contabilización la realice de la misma manera. En el mes de marzo llego una nueva revisora fiscal quien me dijo que estaba mal manejada porque se debería reconocer el ingreso con su respectivo gasto.* *Leyendo la Orientación Técnica No. 15 observe que efectivamente debería hacer el registro en el estado de resultados, y lo hice de manera global, pero la revisora me pide que debe ser registro por registro, en mi concepto el efecto es cero pues con la contabilización inicial puedo dar las respuestas a cualquier inquietud. No quiero parecer intransigente pero el ajuste solicitado es de más 1.000 registro.* *Solicito a ustedes una respuesta si dicho ajuste debe hacerse registro por registro."*

Respuesta

(…) La Orientación Técnica No. 15 "Copropiedades de uso residencial o mixto", acerca de las cuotas extraordinarias establece:

"En el caso en que la cuota extraordinaria tenga como objetivo la construcción o compra de nuevos bienes comunes, esenciales y no esenciales, que no han sido ni serán desafectados, o la mejora de los bienes ya existentes, esta actividad se asimilaría a un contrato de construcción de margen cero, en el que la copropiedad reconoce los ingresos y gastos en el estado de resultados de acuerdo con el porcentaje de obra realizada. En este caso, cuando la cuota extraordinaria sea exigible se debe registrar una cuenta por cobrar con abono a una cuenta del pasivo denominada ingresos diferidos o recursos recibidos de cuotas extraordinarias. Cuando la cuota sea recibida en efectivo, se cancela la cuenta por cobrar y se acredita la cuenta de efectivo o equivalentes de efectivo. Si los fondos son de uso restringido, la copropiedad podría establecer un fondo de destinación específica en el activo, que permita tener un mejor control de estos recursos."

De acuerdo con lo anterior, dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, basados en el texto antes citado, el manejo de las cuotas extraordinarias en este caso se consideran contribuciones temporalmente restringidas y depende del método de contabilidad que aplique la copropiedad, esto es, el método del diferido o la contabilidad de fondos, por tanto, además de generar el registro contable correspondiente como un pasivo (ingreso diferido), debió realizarse de manera individual por cada copropietario a fin de poder efectuar el control correspondiente sobre los valores pagados y adeudados por dicho concepto.

En el momento en que se cumplan los requisitos, la Copropiedad efectuará la amortización del pasivo (ingresos ordinarios) afectando el correspondiente ingreso de actividades ordinarias y de forma simultánea reconociendo el gasto o activo según corresponda, para lo cual no es necesario efectuar el registro correspondiente uno a uno. (...)

Propiedad horizontal - reconocimiento de las cuotas extraordinarias

Concepto	Pregunta
2017-0037	*"Como miembro del Consejo de un conjunto residencial regido por la Ley 675 de 2001, se acordó en Asamblea Extraordinaria una cuota extraordinaria con una destinación específica, cuota extraordinaria que ya ha sido recaudada, el uso de esos recursos corresponde al 67 % del valor quedando un excedente del 33 %. Nos informa el administrador que este excedente está reflejado en unos valores en cartera por cuotas de administración y no se refleja contablemente en la cuenta de bancos ni como efectivo en la caja. Tengo la inquietud en relación con el correcto manejo contable y real de estos recursos en propiedad horizontal.* *¿Los recursos de cuotas extraordinarias en propiedad horizontal, tanto contablemente como por control de ese recurso monetario se deben manejar en una cuenta específica, tanto contable como bancaria?* *¿Es correcto como señala el administrador, que los recursos recaudados por cuota extraordinaria hayan hecho parte del capital de trabajo general de la copropiedad, no obstante haber sido aprobados por Asamblea de Copropietarios para una destinación específica, sin que haya sido autorizado otro uso por parte de la Asamblea?"*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para PYMES.

Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

Para facilitar el entendimiento y la aplicación de los nuevos marcos técnicos, el CTCP emitió el pasado 20 de octubre de 2015, la Orientación Técnica No. 15 "Copropiedades de uso residencial o mixto", (…).

Una copropiedad puede obtener efectivo o equivalente de efectivo, resultado del recaudo de las cuentas por cobrar de cuotas extraordinarias. Los registros contables se relacionan con la cuenta que los causa y se expondrán en estas, es decir, si la transacción se origina por el recaudo de una cuota extraordinaria, el registro se expondrá en el tema de cuentas por cobrar.

De acuerdo a lo anterior, dando respuesta a su primera pregunta, en nuestra opinión, los principios para la contabilización del efectivo y equivalentes de efectivo están contenidos en las normas de instrumentos financieros básicos y otros instrumentos (Secciones 11 y 12 de la NIIF para Pymes, si la entidad aplica el Marco Tecnico Normativo del Grupo 2). También existen directrices para su contabilización en la norma de estado de flujos de efectivo, Sección 7 de la NIIF para Pymes, contenida en la sección 2 del Decreto 2420 de 2015, modificado por el decreto 2496 de 2015 y 2131 y 2132 de 2016.

Adicionalmente, este Consejo se pronunció sobre este particular en la Orientación Técnica No. 15, antes citada, de la siguiente manera:

"A continuación se establece una serie de lineamientos que deben ser considerados por la administración al contabilizar las cuotas extraordinarias causadas, recaudadas y utilizadas por la copropiedad:

a. Cuando la copropiedad efectúe el reconocimiento de cuotas extraordinarias que tengan como objetivo la obtención de los fondos necesarios para cubrir el déficit generado en las erogaciones necesarias de expensas comunes, que son requeridas para la

existencia, seguridad y conservación de los bienes comunes, y que no hayan sido cubiertos por las cuotas ordinarias o los recursos del fondo de imprevistos, la contrapartida en el reconocimiento de la cuenta por cobrar será un ingreso en el estado de resultados. Cuando se efectúe el cobro, se deberá hacer un crédito a la cuenta por cobrar y un débito al efectivo y equivalentes de efectivo. Cuando los recursos sean desembolsados se hará un débito a la cuenta por pagar correspondiente, si está ya ha sido causada, o un débito a los gastos en el estado de resultados.

b. En el caso en que la cuota extraordinaria tenga como objetivo la construcción o compra de nuevos bienes comunes, esenciales y no esenciales, que no han sido ni serán desafectados, o la mejora de los bienes ya existentes, esta actividad se asimilaría a un contrato de construcción de margen cero, en el que la copropiedad reconoce los ingresos y gastos en el estado de resultados de acuerdo con el porcentaje de obra realizada. En este caso, cuando la cuota extraordinaria sea exigible se debe registrar una cuenta por cobrar con abono a una cuenta del pasivo denominada ingresos diferidos o recursos recibidos de cuotas extraordinarias. Cuando la cuota sea recibida en efectivo, se cancela la cuenta por cobrar y se acredita la cuenta de efectivo o equivalentes de efectivo. Si los fondos son de uso restringido, la copropiedad podría establecer un fondo de destinación específica en el activo, que permita tener un mejor control de estos recursos.

Cuando los recursos recaudados por las cuotas extraordinarias comienzan a ser desembolsados para cancelar los compromisos de la obra, la contrapartida por el giro de los recursos será un débito al gasto en el estado de resultados, o un débito a la cuenta de anticipos en el activo. En la medida en que los gastos sean registrados en el estado de resultados la entidad amortizará contra el resultado el pasivo diferido que fue registrado en la fecha en que se hizo exigible el cobro de la cuota extraordinaria.

Dado que en este caso, los bienes comunes no han sido desafectados y que la copropiedad no tiene la titularidad legal de estos activos, no es adecuado que la entidad incorpore en sus estados financieros, como componentes de propiedades, planta y equipo, intangibles o en otros activos diferidos, los desembolsos realizados para la construcción de las nuevas obras, para la compra de nuevos bienes, o las mejoras por reparaciones de los bienes comunes. Lo anterior no significa que los administradores no sean responsables de mantener el control de los nuevos activos construidos o adquiridos con recursos de la copropiedad.

Adicionalmente, tal como se indicó antes, para tener un mejor control de los recursos recibidos de los propietarios, la entidad podrá establecer en el activo, un fondo con destinación específica, y procederá a efectuar en las notas a los estados financieros las revelaciones necesarias para informar a los propietarios el monto de los recursos recaudados y la forma en que estos fueron utilizados. Salvo que exista un proceso de desafectación para los bienes comunes no esenciales33, las nuevas construcciones no deben incorporarse en los activos de la copropiedad, ni ser capitalizadas y amortizadas en períodos futuros. Estos activos forman parte integral de los bienes de los propietarios y tienen efecto en el valor de sus inmuebles, por lo que no es adecuado que ellos se incorporen en los informes financieros de la copropiedad

c. En el caso en que la cuota extraordinaria tenga como objetivo la adquisición, mejora o reparación de bienes comunes no esenciales, que hayan sido desafectados de acuerdo con normas legales, la cuota extraordinaria, cuando sea exigible, se reconocerá como una cuenta por cobrar registrando como contrapartida una cuenta del pasivo que puede denominarse ingresos diferidos. En el caso, de que los desembolsos realizados generen beneficios económicos por varios períodos, estos se capitalizan como activos de la copropiedad y son objeto de amortización durante su vida útil, teniendo en cuenta el marco técnico normativo que resulte aplicable. La cuenta del pasivo (ingresos diferidos), se amortizará de tal forma que se logre una adecuada correlación con la alícuota de amortización o depreciación de los activos.

Esto significa que la alícuota de amortización del ingreso diferido, que se reconoce gradualmente como ingreso en el estado de resultados, es similar a la alícuota de amortización o depreciación de los nuevos activos. La medición inicial de los activos que se capitalizan en la copropiedad se establecerá como la suma de todos los costos incurridos en la construcción, reparación o mejora, según el marco técnico normativo que aplique la entidad.

d. En el caso de bienes muebles, que hayan sido adquiridos por separado, construidos o fabricados por la copropiedad, distintos de los inmuebles por destinación o adhesión, el CTCP considera que para un mejor control, estos bienes deben registrarse como un activo de la copropiedad y ser amortizados durante su vida útil. Cuando la fuente de los recursos sea obtenida a través de cuotas extraordinarias o de subvenciones, los recursos recibidos se deben contabilizar como un ingreso diferido y se amortizarán contra los ingresos en el estado de resultados, de tal forma que el ingreso registrado compense los gastos por amortización o depreciación, que se derivan del consumo de los beneficios del activo durante varios períodos. (…)

Propiedad horizontal – estados financieros con inconsistencias

Concepto	Pregunta
2017-273	*El conjunto cuenta con los servicios de un CONTADOR PÚBLICO, al asumir el cargo como administrador y al revisar los informes financieros evidencio que el CONTADOR PÚBLICO durante muchos años no ha venido registrando contablemente la partida de los intereses de mora de aquellos propietarios y residentes que se atrasan en las cuotas de administración. En consulta con varios abogados expertos en propiedad horizontal me informan que estos deben ir registrados contablemente por cuantos estos dan FE PÚBLICA de lo que realmente deben los morosos por concepto de las cuotas de administración y los intereses de mora y es de responsabilidad del CONTADOR PÚBLICO registrar dicha partida. Por lo anterior necesito el concepto (…).* *Como representante legal le solicité al CONTADOR PÚBLICO y al REVISOR FISCAL hacerme entrega debidamente certificado y dictaminado el informe de los morosos que deben cuota de administración y sus respectivos intereses de mora. Ellos se niegan hacerme dicha certificación al decir que no están obligados atender dicha petición. Yo como representante legal lo estoy solicitando para dar inicio al cobro jurídico como lo contempla la Ley 675 de 2001 y hacerlos entregar a los abogados para que inicien el cobro de cartera por la vía jurídica y se necesitan que estos estén debidamente certificados y dictaminados (…).* *(…) ¿Cómo REPRESENTANTE LEGAL, puedo firmar los Estados Financieros con SALVEDAD por cuanto evidencio que hay una serie de inconsistencias? o ¿Cuál sería el procedimiento del Representante Legal de firmar unos estados financieros que tienen inconsistencias?".*

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.

A continuación, damos respuesta a su consulta en los siguientes términos.

El Documento de Orientación Técnica No. 15 Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupo 1, 2 y 3), sobre intereses de mora indica:

"Cuando se establezca que los intereses de mora son exigibles se registra un débito a la cuenta por cobrar y un crédito a los ingresos por intereses de mora en el estado de resultados. En este caso se verificará el cumplimiento de los principios para la contabilización de intereses, que hayan sido establecidos en el marco técnico normativo que sea aplicable. En la fecha de recaudo de las cuentas por cobrar por intereses, se efectuará un crédito a la cuenta por cobrar y un débito a la cuenta de efectivo o equivalente de efectivo.

Dependiendo del grado de incobrabilidad y los días de vencimiento de las cuentas por cobrar por cuotas ordinarias, o extraordinarias, la Asamblea, o el Consejo de Administración, de conformidad con lo establecido en el reglamento, podrían autorizar la suspensión de la causación de los intereses moratorios, cuando de acuerdo con los análisis la Administración haya concluido que tales partidas no cumplen las condiciones para su reconocimiento como un activo. Esto no significa que se prohíba a la entidad mantener registros de control separados, en cuentas de orden o en otro sistema de registro, que permita obtener los saldos adeudados por los copropietarios, ni que al cierre de cada período, no sea necesario estimar las pérdidas por deterioro de los saldos registrados antes de la suspensión de la causación de los intereses moratorios."

Por lo anterior, el contador reconocerá los intereses de mora, siempre y cuando, se

cumplan con los criterios de reconocimiento y medición establecidos en los marcos técnicos normativos vigentes. Ahora bien, en caso de no cumplir con los citados criterios, podrán ser informados en las notas a los estados financieros.

Cabe mencionar que el CTCP ha resuelto otras consultas similares con respecto a intereses de mora, 2017-352, 2016-856, 2016-539, 2015-279, 2015-317, 2014-130, 2014-291, 2014-458, (…).

En cuanto a su segundo interrogante, este Consejo considera que el Contador Público de la Copropiedad al no firmar los estados financieros o certificaciones de los saldos contables, estaría incumpliendo sus funciones y, por ende, cualquier usuario de esa información, al considerar que dicha actuación le afecta de manera directa o indirecta, podría presentar queja formal debidamente documentada ante el Tribunal Disciplinario de la Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores, que es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones, según lo establece el artículo 45 de la Ley 43 de 1990.

Así mismo, la responsabilidad de los estados financieros se establece el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 así:

"Estados financieros certificados. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros."

Por lo anterior, la administración es responsable, junto con el Contador Público, de la preparación y presentación de los estados financieros, en nuestra opinión, basados en la normatividad antes citada y la información suministrada por el consultante, el representante legal deberá evaluar las posibles amenazas que puedan afectar el cumplimiento y adecuada aplicación de los principios contables. Por ello podrá establecer salvaguardas que le permita eliminar o reducir a un nivel aceptable dichas amenazas, por ejemplo, en un informe adjunto a la certificación de los estados financieros.

Adicionalmente, sobre este tema se pronunció la Superintendencia de Sociedades en su oficio 220-052170 del 08 de abril de 2014.

Propiedad horizontal - NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0385	*"Teniendo en cuenta mi desconocimiento sobre tema contables y la necesidad de tomar una decisión, me permito realizar la siguiente:* *1. ¿Que son las NIIIF?* *2. ¿Cuáles son las entidades que están obligadas a implementar las NIIF dentro de su sistema contable?* *3. ¿Exactamente una propiedad horizontal está obligada, por Ley, a implementar el sistema NIIF? ¿Cuáles son las consecuencias de no hacerlo?* *4. ¿Cuál es la finalidad de las NIIF?* *5. Dentro del proceso de implementación de las NIIF, ¿se debe registrar, de alguna forma, la empresa que lo haga?* *6. ¿Existe alguna plataforma para verificar cuales son las entidades que han implementado las NIIF? ¿Cómo puedo usarla?* *7. En términos generales ¿Qué tiene que ver la NIIF con las copropiedades horizontales en Colombia?* *8. ¿El contador de una propiedad horizontal estaría incurriendo en un error al pretender implementar las NIIF de una copropiedad?* *9. ¿Es aconsejable implementar las NIIF en una propiedad horizontal?".*

Respuesta

Las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) son el conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB), que establece los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros.

No debe confundirse el término NIIF con el término NIF. Estas últimas son las Normas de Información Financiera aplicables en el país, entre las cuales están las NIIF, pero también la NIIF para las PYMES y la Norma de Información Financiera para las Microempresas.

Para resolver la pregunta 2 es necesario referirse al artículo 2° de la Ley 1314 de 2009, que estableció el ámbito de aplicación o destinatarios del mandato, al decir.

"(…) la presente Ley aplica a ***todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad****, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.*

(…) Parágrafo: Deberán sujetarse a esta Ley y a las normas que se expidan con base en ella, ***quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba****".*

Las preguntas 3, 7 y 9 se encuentran resueltas en los conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2014-0304, 2014-0720 y 2015-0791, los cuales podrá ubicar en la dirección www.ctcp.gov.co/ conceptos / Periodo 2014 y 2015.

Con respecto a la pregunta 4, la convergencia con las NIIF y la NIIF para PYMES, así como la aplicación de la NIF para Microempresas es un mandato de la Ley 1314 de 2009, que surge de la necesidad de armonizar las normas contables colombianas con estándares internacionales. Los informes financieros de alta calidad permiten que los usuarios tomen mejores decisiones, ayudan a una mejor asignación de los recursos y generan estabilidad económica.

Es claro que la calidad de la información es

sustancialmente superior al aplicar estos estándares.

En relación con la 5 pregunta las propiedades horizontales, aunque no tengan una supervisión específica, deben realizar la implementación de NIIF, NIIF para PYMES o NIF para Microempresas según corresponda, con el fin de presentar la información financiera de la entidad bajo los estándares requeridos a los usuarios externos de la información, así como a las autoridades que eventualmente la soliciten.

En cuanto a la pregunta 6 precisamos que las funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fueron establecidas en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, en la Ley 1314 de 2009 y en el artículo 1° del Decreto 3567 de 2011.

Dentro de las dieciséis (16) funciones mencionadas en la normativa en mención, se observa que no es función del CTCP tener una base datos de las empresas que manejan NIIF, NIIF para PYMES o NIF, por lo anterior, no se posee tal registro, ni este órgano de normalización conoce que exista.

El artículo 37.7 de la Ley 43 de 1990, ordena que el Contador Público,

"…mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquéllos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico."

En consecuencia, los contadores públicos deben mantenerse permanentemente actualizados mediante el estudio y autocapacitación si desean continuar ejerciendo esta profesión y por supuesto son las personas idóneas para realizar la implementación de las NIIF, NIIF para PYMES o NIF para Microempresas.

En cuanto mejoran la calidad de la información, la cual es una herramienta básica para la toma de decisiones económicas, las normas mencionadas tienen que ver con todas las entidades que deban llevar contabilidad y preparar información financiera, entre las que se encuentran las copropiedades. (...)

Propiedad horizontal - estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0427	*"Quiero saber si las propiedades horizontales que hacen reuniones mensuales y en ellas los consejos de administración estudian el Balance mensual de la copropiedad, están obligadas a presentar esos balances mensuales comparados con el periodo anterior o esto no es necesario ya que estos balances no son dictaminados ni publicados y sólo se va a informar lo sucedido en el mes".*

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.

Artículo 55 de la Ley 675 de 2001 establece:

"Funciones: Al consejo de administración le corresponderá tomar las determinaciones necesarias en orden a que la persona jurídica cumpla sus fines, de acuerdo con lo previsto en el reglamento de propiedad horizontal."

Por lo anterior, la obligación de presentar estados financieros mensuales depende de las funciones asignadas al consejo en los estatutos de la copropiedad.

Ahora bien, las funciones del Administrador están definidas en el Art. 51 de la Ley 675 de 2001, así:

"1. Convocar a la Asamblea a reuniones ordinarias o extraordinarias y someter a su aprobación el inventario y balance general de las cuentas del ejercicio anterior, y un presupuesto detallado de gastos e ingresos correspondientes al nuevo ejercicio anual, incluyendo las primas de seguros.

2. Llevar directamente o bajo su dependencia y responsabilidad, los libros de actas de la Asamblea y de registro de propietarios y residentes, y atender la correspondencia relativa al edificio o conjunto.

3. Poner en conocimiento de los propietarios y residentes del edificio o conjunto, las actas de la Asamblea General y del Consejo de Administración, si lo hubiere.

4. Preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales, el informe para la Asamblea General anual de propietarios, el presupuesto de ingresos y egresos para cada vigencia, el balance general de las cuentas del ejercicio anterior, los balances de prueba y su respectiva ejecución presupuestal. (…)" (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, es la administración la responsable de preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales y en caso de ser obligatorio, debe hacerse mensual. Sin embargo, no se requiere que sean comparativos a menos que sean de periodos intermedios y de final de periodo.

No obstante, es de carácter obligatorio para el administrador, según el artículo 51 de la Ley 675 de 2001, preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales, el informe para la Asamblea General anual de propietarios, el presupuesto de ingresos y egresos para cada vigencia, el balance general de las cuentas del ejercicio anterior, los balances de prueba y su respectiva ejecución presupuestal (…).

Propiedad horizontal

Concepto	Pregunta
2017-0465	*"El Edificio (…) es una propiedad horizontal de naturaleza mixta (…) han surgido puntos de vista bastante distantes por lo que se formulan inquietudes en los siguientes párrafos:* *a. Efectivo de Uso Restringido:* *Además de la calidad de "efectivo de uso restringido que debe tener el fondo de imprevistos" debe efectuarse también esta calificación a las reservas (provisiones) efectuadas las cuales tienen una destinación específica como es el caso concreto de dos aspectos únicos para la copropiedad como son:* *i. Provisión creada para obras requeridas y no presupuestadas para los locales del pasaje comercial y para los apartamentos, la cual nació de presupuestos de años anteriores y que de hecho se alimenta mensualmente con una alícuota presupuestada y aprobada para la vigencia actual* *ii. Provisión para la implementación de NIIF.* *Una de las consideraciones que se tiene para aseverar que éstos dos aspectos deben tener este tratamiento (efectivo de uso restringido) obedece precisamente a que el efectivo restringido surge de una decisión de gestión (Consejo de Administración) para asignar fondos a una causa, así como se hace cuando nace por ejemplo de una obligación legal, como una Ley o una orden judicial, o con base en requisitos contractuales por ejemplo.* *Se pregunta, ¿si el tratamiento sugerido como Efectivo de Uso Restringido a los recursos provenientes de estas dos provisiones es aplicable?* *b. Activos Fijos:* *(…), respecto a este tema se consulta si el reemplazo del tanque en el sistema hidráulico se debe considerar como un activo para la copropiedad.* *En el mismo sentido, indicar si elementos como tapetes, puertas divisorias, divisiones de espacios entre otros pueden tener este tratamiento (activos, ya que es claro que el Conjunto de estos elementos no espera beneficios económicos futuros sino por el contrario están dispuestos para el goce y disfrute de cada uno de los propietarios del Conjunto).* *c. Provisiones:* *Como se enunció en el punto a) de este escrito la Copropiedad tiene dos provisiones registradas en el pasivo de la Copropiedad, (…)* *Así las cosas, se consulta ¿si resulta procedente continuar con el registro de estas provisiones en un pasivo o deben trasladarse al patrimonio con base en las consideraciones expuestas?* *d. Fondo de Imprevistos:*

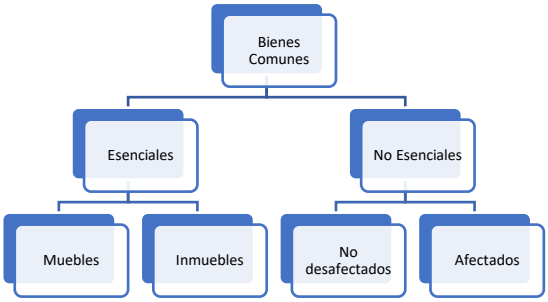
Concepto	Pregunta
	(…) Concretamente, sobre este aspecto se consulta si es procedente dejar contabilizado el fondo de imprevistos en una cuenta del pasivo o se debe presentar en el patrimonio de la Copropiedad."

Respuesta

(…) El concepto de provisión es diferente al concepto de efectivo restringido, una provisión es un pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto, por lo cual, una provisión no puede considerarte un efectivo restringido.

Ahora bien, los conceptos a que hace referencia el consultante no corresponden a una provisión debido a que no cumplen con la definición de pasivo, se trata de un dinero que se restringe de las alícuotas pagadas por los copropietarios para esos futuros gastos. Es decir, corresponde a un efectivo restringido y no una provisión.

Los bienes comunes podrán ser reconocidos contablemente dependiendo de su objeto, es decir, debe determinarse qué tipo de bien es:



Ahora bien, una vez seleccionado el tipo de bien, debe aplicarse los criterios indicados en la tabla Cuadro No. 7 "*Criterios para la contabilización de Bienes comunes*" del Documento Orientación Técnica No 15 "*Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupo 1, 2 y 3)*", (…).

Adicionalmente, en el caso de que la copropiedad deba reconocer dichos bienes, deberá aplicar lo normado en la Sección 35 de la NIIF para las PYMES, la NIIF 1 o el Capítulo 15 del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 (…), para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, según el marco técnico normativo aplicable.

En nuestra opinión, la aprobación de las políticas contables corresponde a un procedimiento de carácter interno de la copropiedad. Por consiguiente, esta facultad depende de las atribuciones conferidas en los estatutos, bien sea a la Asamblea General de Copropietarios, el Consejo de Administración o a la administración para este fin (Administrador y Contador). (...)

Propiedad horizontal – estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0472	*"(…) solicito la siguiente información a nivel general en propiedad horizontal:* *¿Con qué periodicidad se debe presentar los estados financieros en una copropiedad?* *¿Qué informes están obligados a presentar el administrador y/o Contador Público?* *¿Ante quién debe el administrador y/o contador presentar la información administrativa, contable y financiera de una copropiedad?* *De acuerdo con la información que ustedes me suministren, si veo que en la copropiedad se están violando las normas contables, ¿cuál es el procedimiento a seguir para denunciar este tipo de irregularidades?*

Respuesta

(…) Respecto a sus preguntas 1, 2 y 3, en nuestra opinión, una copropiedad que aplique las normas del Grupo 3, preparará y difundirá un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos una vez al año, con corte a 31 de diciembre, o en un periodo superior o inferior, si dicho requerimiento está contenido en reglamento de propiedad horizontal, o si la Asamblea de Propietarios ha aprobado la presentación de informes financieros en períodos distintos del cierre anual.

Adicionalmente, una copropiedad que aplique dicho marco técnico normativo (Grupo 3), sólo está obligada a presentar un estado de situación financiera y un estado de resultados acompañados de las notas a los estados financieros, ante la Asamblea General de Propietarios o el organismo que este Ente designe para su revisión.

La información financiera generada por la copropiedad de carácter general será de conocimiento de los usuarios de la información financiera dentro de los cuales se encuentran los copropietarios y todos aquellos que tenga un especial interés en el desarrollo de la actividad de la copropiedad.

Acerca de su pregunta 4, en nuestra opinión, si en algún momento la peticionaria considera que las actuaciones del Contador Público de la copropiedad han puesto en riesgo los intereses de la Entidad, sugerimos, que basada en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, presente queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, (…).

También se deberá tener en cuenta que la responsabilidad por la contabilidad del edificio o conjunto es de la administración de la copropiedad, tal como se ha establecido en el Núm. 5 del Art. 51 de la Ley 675 de 2001. (...)

Propiedad horizontal – aplicación NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0475	*¿Una propiedad horizontal de 15 apartamentos residenciales y un local comercial, tiene obligación de llevar contabilidad bajo normas NIIF?*

Respuesta

(…) La obligación de llevar contabilidad en las copropiedades fue establecida en la Ley 675 de 2001 (Ver. Art. 51), y en ella no se estableció ninguna excepción por razones del tamaño de la Copropiedad.

También es importante anotar, que al establecer los cambios en los principios de contabilidad en Colombia, por efecto de la convergencia hacía estándares de aceptación mundial, se estableció un nivel simplificado para las microempresas (Grupo 3) quienes deben aplicar un marco de principios mucho más sencillo que el anterior marco de principios contenido en el Decreto 2649 de 1993.

Su base de medición es el costo histórico, y sólo se requiere la presentación de un balance y un estado de resultados. Por tanto, será obligatorio aplicar los requerimientos del anexo No. 3 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios. (...)

Propiedad horizontal – control interno

Concepto	Pregunta
2017-0886	*En mi conjunto del cual soy propietario, tenemos un pasivo por $16.000.000 con un contratista, al elegir nuevo consejo de administración y administrador, juego de un mes de estar ejerciendo nos enteramos a través del extracto bancario que este pasivo fue cancelado por el anterior administrador y el presidente anterior, sin el lleno de requisitos es decir no se realizó egreso ni se notificó ni al consejo vigente ni al administrador de turno.* *Se investigó con el banco la forma de pago y efectivamente se había generado una carta de parte del espurio administrador y el expresidente.* *La contadora actual dice que el soporte actual bancario es más que suficiente para dar de baja a este pasivo ($16.000.000). muy a pesar de que el consejo ni el administrador autorizaron este pago y no se tiene un documento ni soporte ni acta de los actuales directivos y responsables vigentes.* *El contador con el solo extracto muy olímpicamente da de baja a este pasivo* *El Revisor Fiscal avala esta operación, sin ninguna norma o soporte aduciendo que con el solo hecho de existir la obligación es más que suficiente para desaparecer esta cuenta.* • *¿Qué dice la norma contable para realizar los egresos?* • *¿El contador puede finiquitar esta deuda sin el lleno de requisitos muy a pesar de que las personas ya no estaban ejerciendo?* • *¿El Revisor Fiscal tiene la razón y puede avalar este asiento contable sin las personas legalmente constituidas y sin los documentos pertinentes autorizados?* • *¿El solo extracto bancario es un documento válido para realizar una operación o asiento?"*

Respuesta

(…) El artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, acerca de los soportes establece:

"ARTICULO 123. SOPORTES. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de orígenes internos o externos, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle."

Cabe la pena mencionar que según lo establecido en el numeral 3 del Art. 2.1.1 del Decreto 2420 de 2015, este Consejo ha concluido que el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, aún se encuentra vigente.

Adicionalmente, los párrafos 11.36, 11.37 y 11.38 del Anexo técnico No. 2 del Decreto 2420 de 2015, establecen:

"Baja en cuentas de un pasivo financiero

11.36 Una entidad solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) cuando se haya extinguido—esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.

11.37 Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades contabilizarán la transacción como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo. Similarmente, una entidad contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte de él (sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo.

11.38 La entidad reconocerá en los resultados cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte de un pasivo financiero) cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido que sea diferente del efectivo o del pasivo asumido."

Así las cosas, dando respuesta a su pregunta 1, en nuestra opinión, el articulado antes citado es claro en cuanto a las características que deben cumplir los soportes contables de las transacciones desarrolladas por una organización obligada a llevar contabilidad y que parámetros deben cumplirse para dar de baja un pasivo financiero.

Acerca de las preguntas 2 y 3, es preciso aclarar que el CTCP es un organismo de carácter consultivo respecto de temas en materia técnico contable, tal como se expuso al inicio del presente documento. Por tanto, el CTCP no tiene la competencia para pronunciarse acerca de las actuaciones de revisores fiscales y contadores públicos.

Sin embargo, es claro que todas las transacciones adelantadas por la Copropiedad deben cumplir con los parámetros mínimos de control interno tales como integridad, exactitud, evidencia clara de los niveles de administración que intervienen en las operaciones en función de la elaboración, revisión y aprobación de las transacciones, entre otros.

De acuerdo con lo anterior, si el peticionario considera que las actuaciones del Contador Público y el Revisor Fiscal han puesto en riesgo los intereses de la Copropiedad, basado en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, puede presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, el cual es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones.

En cuanto a su pregunta 4, en nuestra opinión, si el extracto bancario cumple con los lineamientos establecidos en el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, podrá ser considerado como un documento válido para registrar la transacción en mención. Adicionalmente, deberán considerarse las características de control interno, antes enunciadas, las cuales deben estar implícitas en los soportes contables de la Copropiedad. (...)

Propiedad horizontal - primeros estados financieros

<table>
<tr><th>Concepto</th><th>Pregunta</th></tr>
<tr><td>2017-0870</td><td>
En las presentaciones en Asamblea General del ejercicio contable de la copropiedad Centro Comercial (…); se han presentado algunas inquietudes respecto al tratamiento contable, (…)

A continuación, enuncio las anotaciones que crean inquietudes:

1) En el activo en propiedad planta y equipo (…) se está registrando: Anexo 1
• Reja de seguridad $5.920.000
• Construcción muros y colocación de cubierta terraza $18.598.553
(…) ¿estas anotaciones cumplen los requisitos para estar en activos? (…)

2) La copropiedad por años arrastró unos excedentes (resultados de ejercicios anteriores) que en el 2013 se utilizaron como recursos base para una remodelación, según el Revisor Fiscal en forma verbal informó que se acordó con el consejo anotarse como gasto para el 2013 el valor total registrado es (…) se pagaron (…) que se registran tanto en el flujo de efectivo como en los cambios de patrimonio (…) y se generó un pasivo anotado en Acreedores Varios (…)

Habiendo informado que el consejo autorizó que este recurso se iría al gasto no aparece registro en el estado de resultados (…) e incluso reporta para ese año utilidad de (…)

Al hacer la aclaración en el 2014 fecha en la que se entregó la obra la respuesta es que los estados financieros ya fueron aprobados por Asamblea. (…)

En el 2014 la copropiedad debió incurrir además en un crédito para hacer la adecuación de la terraza que en ese momento se registra el costo de muros y cubierta como activo.

Desde el 2013 hasta el 2016 la copropiedad según los estados financieros presentados (…)

<table>
<tr><th>Año
Cuenta</th><th>2013</th><th>2014</th><th>2015</th><th>2016</th></tr>
<tr><td>Activo corriente</td><td>18.730.803,74</td><td>7.101.061,08</td><td>8.042.601,75</td><td>4.692.146,00</td></tr>
<tr><td>Pasivo</td><td>27.025.855,48</td><td>29.536.939,48</td><td>33.725.699,48</td><td>31.059.516,66</td></tr>
<tr><td>Diferencia</td><td>(8.295.051,74)</td><td>(22.435.878,40)</td><td>(25.683.097,73)</td><td>(26.367.370,66)</td></tr>
<tr><td>Activo fijo*</td><td>25.846.382,00</td><td>39.053.915,00</td><td>37.592.597,00</td><td>34.746.421,00</td></tr>
</table>
(…)

Es posible reportar utilidad con estos valores en pasivos, si no existe un activo que pueda compensarlo con su conversión en efectivo? El único era el garaje en este momento ya no es posible enajenarlo, y las brilladoras a muebles de oficina se convierten en elementos de uso para el desarrollo de la actividad…, que casi harían parte de un inventario, además de los años de uso

¿Mas que un activo podría catalogar como partes de un inventario?

(…) ¿Se hace necesario que en cada presupuesto puesto a consideración de la Asamblea para la vigencia siguiente se incorpore en los egresos el pago de
</td></tr>
</table>

Concepto	Pregunta
	acreencias anteriores? Y mostrar realmente la situación de la copropiedad y ajustar los gastos a ella. *En el 2015, la Asamblea aprobó el cobro de una cuota extraordinaria, para construcción de baños y reparación de ascensor (…) que no aparecen registrados en los estados financieros, (…) Ante esta anotación la respuesta es que "al ser aprobada para un fin específico, esta no debe hacer parte de los estados financieros, ya que no va a afectar en ningún motivo los mismos y es una nueva normatividad" ¿Realmente existe un nuevo direccionamiento en este sentido?* *(…) ¿Puede un recurso ajeno a la copropiedad y en la que básicamente somos retenedores afectar los estados financieros?* *La copropiedad hace deducción sobre el valor retenido por servicios de mantenimiento, vigilancia y servicios públicos can cargo a la copropiedad de las zonas comunes arrendadas. ¿Estas deducciones deben registrarse como ingresos en el nuevo estado de resultados? Porque la realidad es que el total de las retenciones hechas no se han pagado a la DIAN.* *En los estados financieros se viene anotando la depreciación tanto en el balance (de la propiedad planta y equipo) como en el estado de resultados como gasto (…) ¿Esos dineros no utilizados dónde deberían verse reflejados?*

Respuesta

(…) En primer lugar, debemos anotar que no es función de este Consejo prestar asesoría o dar opiniones sobre lo adecuado o inadecuado de los estados financieros de una entidad. El Administrador como responsable de los estados financieros, el Contador que los certifica, y el Revisor Fiscal que emite una opinión, deberán verificar que se cumplan las disposiciones legales que contienen las bases de principios sobre las que se elaboran dichos estados financieros.

Para el caso de una copropiedad de uso comercial, que aplica lo establecido en el anexo 3° del Decreto 2420/2015, (…); lo establecido en el Decreto 2649 de 1993 no aplica a partir del 1 de enero de 2015.

En relación con la aplicación de la orientación No. 7, emitida por este Consejo, le informamos que esta norma fue reemplazada por la orientación No. 15, (…).

A continuación, incorporamos algunos comentarios generales que podrían ser útiles para determinar lo adecuado o inadecuado de los registros contables:

Una reja de seguridad, la construcción de muros y la colocación de cubierta terraza pueden hacer parte de los activos de la copropiedad.

Si estos elementos se consideran bienes comunes esenciales para la copropiedad, o bienes comunes no esenciales no desafectados, estos no pueden hacer parte de los bienes de la copropiedad, por lo tanto, los desembolsos incurridos para su adquisición o construcción debieron ser reconocidos como un gasto en la fecha en que se incurra en ellos; si se trata de bienes no esenciales desafectados, la copropiedad los podrá registrar como parte de sus activos. Para mayor detalle véase Orientación Técnica No. 15 apartado "*bienes comunes*".

¿Es imposible que una vez la asamblea

apruebe unos estados financieros, corregir algún error detectado en ellos de manera posterior?

De acuerdo con los numerales 2.39 y 2.40 del capítulo 2° del anexo 3° del Decreto 2420 de 2015, la entidad puede corregir errores de períodos anteriores en el período en que sean detectados, además hará una nota revelando el error y el efecto del error. A continuación, se transcribe los numerales 2.39 y 2.40:

"Correcciones de errores de periodos anteriores

2.39 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una microempresa correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados para emitirse, y

b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

2.40 El efecto de las correcciones de errores anteriores se reconocerá en resultados en el mismo periodo en que el error es detectado. La microempresa deberá revelar la siguiente información: a) naturaleza del error y, b) el monto de la corrección para cada rubro en los estados financieros".

La consultante pregunta:

¿Es posible reportar utilidad cuando desde el año 2013 al 2016 los pasivos son mayores que los activos, la mayor parte de los activos fijos son bienes esenciales mal registrados, incluido un garaje que a la fecha de la consulta se ha convertido en el depósito de basuras, y además en el estado de resultados se incluyen gastos por acreencias de un año anterior?

¿Teniendo en cuenta lo anterior es posible una revisión de las normas contables?

¿Es necesario que en cada presupuesto se incorporen dentro de los egresos pagos de acreencias anteriores o se debe mostrar realmente la situación de la copropiedad y ajustar los gastos a ella?

Como se indicó (…), los bienes esenciales que no hayan sido desafectados no deben formar parte de los activos de la copropiedad, y las reparaciones y mejoras realizados con recursos de los copropietarios, deben ser reconocidas como gastos en el estado de resultados. Por lo tanto, la baja en cuentas de estas partidas, para reconocer el error en su reconocimiento, incrementará el importe de las pérdidas acumuladas de la copropiedad.

La Copropiedad debe elaborar sus informes financieros con fundamento en lo establecido en el anexo 3° del Decreto 2420 de 2015 (…). Por lo tanto, los estados financieros preparados con posterioridad a esta fecha, con fundamento en este decreto, carecen de validez legal y no pueden ser utilizados como medio de prueba. La Orientación No. 15, como se indicó antes contiene directrices para la contabilidad de las copropiedades.

En el presupuesto de efectivo preparado por la copropiedad, deberán incluirse todos los recaudos y desembolsos que ser realizarán durante el período, independientemente que ellos hayan sido causados en períodos anteriores. Las acreencias, corresponden a un tipo de obligación pendiente no cancelada en períodos anteriores.

¿Existe un nuevo direccionamiento que implica que no se registren los ingresos por cuotas extraordinarias?

De acuerdo con el apartado "cuentas por cobrar" de la Orientación Técnica No.15, la forma de contabilización de las cuotas extraordinarias dependerá del origen y destino que sea asignado a estas.

Si la cuota extraordinaria tiene como objetivo la obtención de los fondos necesarios para cubrir el déficit generado en las erogaciones necesarias de expensas comunes, y que no hayan sido cubiertos por las cuotas ordinarias o los recursos del fondo de imprevistos, la contrapartida en el reconocimiento de la cuenta por cobrar será un ingreso en el estado de resultados.

Si la cuota extraordinaria tiene como objetivo la construcción o compra de nuevos bienes comunes, esenciales y no esenciales, que no han sido ni serán desafectados, o la mejora de los bienes ya existentes, cuando la cuota extraordinaria sea exigible se debe registrar una

cuenta por cobrar con abono a una cuenta del pasivo denominada ingresos diferidos o recursos recibidos de cuotas extraordinarias; cuando la cuota sea recibida en efectivo, se cancela la cuenta por cobrar y se acredita la cuenta de efectivo o equivalentes de efectivo. Posteriormente, cuando las obras sean realizadas los desembolsos correspondientes se reconocen como gastos y los ingresos diferidos son amortizados contra el estado de resultados.

En la Orientación Técnica No. 15 encontrará la disposición para la contabilización de las cuotas extraordinarias (apartado Cuentas por cobrar-expensas comunes extraordinarias). El CTCP también ha respondido otras consultas en las que da orientación específica sobre la contabilización de las cuotas extraordinarias, (…): 2017-0037, 2017-0094, 2017-0120, 2017-0739, 2017-0840.

¿Si se cometen errores en la causación de gastos de personal por vacaciones y seguridad social demás, estos dineros causados demás pueden reincorporarse en ingresos al estado de resultados siguientes o debe hacerse la corrección en el respectivo periodo, y esta situación afectará la cuenta disponible?

Si se considera que la entidad ha cometido un error al registrar los gastos de personal por concepto de vacaciones y seguridad social, la entidad lo puede corregir de acuerdo con las indicaciones dadas en la respuesta del punto 2 de esta consulta.

La consultante pregunta:

¿Si un recurso ajeno a la copropiedad, como es el IVA facturado por arrendamientos y las retenciones que practica la copropiedad, deben afectar el balance, en el pasivo por impuestos y gravámenes y en el activo por anticipos y avances de impuestos?

¿Si las retenciones en la fuente por servicios, que nunca se han consignado a la DIAN se pueden registrar como ingresos de la copropiedad?"

Al facturar el IVA la copropiedad incurre en un pasivo con la DIAN, por ende, es necesario registrarlo. Además, si la copropiedad es agente de retención del impuesto de renta, cuando a la entidad le prestan servicios esta deberá efectuar la retención de renta correspondiente, por ende, incurre en un pasivo con la DIAN, que debe ser registrado. Se hace la aclaración que las retenciones practicadas a terceros son un pasivo no un activo, como se expresa en la consulta.

Si la copropiedad efectúo retenciones que no fueron transferidas a la DIAN, estas partidas deberían ser registradas como un pasivo, hasta la fecha en que legalmente se declare extinguida la obligación. Además de lo anterior, si la entidad no consignó estos valores a la administración de impuestos, la Administración como responsable de los estados financieros deberá establecer si este incumplimiento genera sanciones para la copropiedad, y reconocer las provisiones correspondientes, si estas son pertinentes.

¿Dónde deberían reflejarse las depreciaciones que se han registrado durante cuatro periodos, ya que afectan los gastos y no ha salido dinero?

Los activos fijos se deprecian para reconocer su uso, y el efecto de la depreciación es un gasto que afecta el resultado del período pero que no implica una salida de efectivo.

Ahora bien, es necesario tener en cuenta que la consultante menciona que los activos fijos que están registrados en la copropiedad corresponden a bienes comunes esenciales, si este es el caso, la copropiedad debería proceder a dar de baja los activos registrados efectuando un cargo en el estado de resultados.

No obstante, todo lo anterior, se debe tener en cuenta que, si la copropiedad no siguió los lineamientos para la elaboración de los primeros estados financieros al cierre del 31 de diciembre de 2015, señalados en el (…) anexo 3° del Decreto 2420/2015, no será posible aplicar las directrices para el reconocimiento de los errores, sin que previamente sean elaborados dichos estados financieros. (...)

Propiedad horizontal - deterioro de la cartera

Concepto	Pregunta
2017-0869	*Teniendo en cuenta que el ciclo contable y de "negocio" es anual, puesto que así se prepara el presupuesto con el cual se determinar el valor de la cuota de administración mensual, el no pago de ésta, puede generar un déficit para la Propiedad. Las cuotas de administración con cobro mensual, su mora puede estar en los siguientes estadios:* *1.- Corriente: de uno a tres meses.* *2.- No corriente: de tres a seis meses* *3.- Difícil cobro: más de seis meses* *4.- Cobro pre-jurídico: 6 meses en adelante* *5.- Cobro jurídico: mayor a un año* *Ejemplo:* *1) Un propietario, que no ha pagado los últimos seis (6), de difícil localización.* *2) Un propietario que no ha pagado las cuotas correspondientes a un año o más, y esté en cobro jurídico.* *(…) ¿La PH puede, según evaluación de la cartera morosa, determinar un deterioro anual igual al valor de las cuotas de administración de un propietario que no ha pagado en el año respectivo?* *La justificación del registro del deterioro:* *El no pago de las cuotas de administración crea un déficit de efectivo, puesto que los ingresos son cerrados, es decir, para cubrir lo presupuestado, no se tiene otra fuente de ingresos diferentes a las cuotas de administración para cubrir el no pago de cuotas de administración. Así se reflejaría en el estado de resultados, el no pago de estas cuotas de administración.* *Presupuesto:* *En el presupuesto se determina el valor de los ingresos con base en las necesidades del Conjunto, para su mantenimiento y buena administración.* *1.- Gasto por deterioro de cartera:* *Si se conoce por análisis y documentación que uno o varios propietarios en mora y en proceso jurídico, sin ningún indicio de negociación o acuerdo de pago, el valor de estas cuotas de administración que no van a ser pagadas durante un ciclo contable se puede tomar como un gasto deterioro de cartera, para determinar la cuota de administración mensual a cargo de cada propietario?* *2.- Depreciación de activos fijos:* *A pesar de que no es un gasto relacionado con una salida de efectivo ¿se puede o debe incluir en el presupuesto anual para determinar la cuota de administración mensual?".*

Respuesta

(…) El literal a) de los párrafos 11.25 de la sección 11 de la NIIF para las PYMES establece:

"11.25 Una entidad medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes instrumentos medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:

a. Para un instrumento medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 11.14(a), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectivo original del activo. Si este instrumento financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro del valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato."

De acuerdo con los párrafos trascritos, se determina el deterioro de la cartera, calculando la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, en el caso de los propietarios cuyas cuotas de administración son de difícil cobro y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados tiende a cero, el deterioro corresponderá al importe en libros, es decir, al valor de las cuotas de administración que adeuda.

Un mayor detalle sobre el deterioro de la cartera de créditos de las entidades que se encuentran reguladas de acuerdo con el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 se obtiene en los párrafos 11.21 – 11.24 (criterios de reconocimiento), en el párrafo 11.25 (medición) y en el párrafo 11.26 (reversión) de la sección 11 de la NIIF para las PYMES.

En relación con lo anterior, es bueno recordar que el cálculo de valor presente puede no ser significativo, por lo cual podría obviarse cuando el efecto no sea importante, bien porque el calendario de los flujos es de corto plazo, porque la tasa de descuento es muy baja o porque el flujo sometido a descuento tampoco tiene un valor significativo, teniendo en cuenta lo estipulado en el párrafo 2.6 de la NIIF para las PYMES.

El objetivo, elaboración y aprobación del presupuesto de una Copropiedad se encuentra en el "Documento de Orientación Técnica 015 – Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupo 1, 2 y 3)", documento que aborda el tema del presupuesto en las páginas 15 y 16. (…)

En concordancia con el DOT mencionado, es bueno indicar que el presupuesto es una herramienta de gestión que la Ley 675 del 2001 ha previsto para tal fin y su ejecución debe guardar relación directa con los registros y formalidades de la contabilidad, es decir, con el marco técnico legal vigente.

Con respecto a la inquietud de si el gasto de deterioro y depreciación se incluye en el presupuesto, debemos manifestar que el deterioro existe cuando ocurre una pérdida física o económica en el activo, por lo cual no es posible anticiparlo en el presupuesto. Para estas situaciones existe el fondo de imprevistos con el fin de cubrir situaciones inesperadas en el caso de que no ingresen los recursos que se esperan.

Por su parte, el gasto de depreciación es un mecanismo sistemático mediante el cual se reconoce la pérdida de valor que sufre un activo en razón de su uso, por lo cual la entidad, al tener el conocimiento de los activos que está depreciando, puede proyectar fiablemente su monto en el presupuesto.

Por otra parte, al incurrirse en una pérdida por deterioro, no solo de cartera, sino de cualquier activo, hay un efecto directo en los excedentes del ejercicio de la copropiedad, lo que implicaría un incremento en la cuota del siguiente año para cubrir un déficit eventual. (...)

Propiedad horizontal - cuotas extraordinarias

Concepto	Pregunta
2017-0094	*"Respetados señores, acudo a Ustedes para realizar la siguiente consulta, en una propiedad horizontal se está realizando un cambio total de tejados que constituyen zonas comunes, para hacer esto se solicitó una cuota extraordinaria y fue aprobada, se va a ejecutar el cambio de los tejados, la contabilización de esta mejora constituye un activo o un gasto, cuál debería ser la correcta presentación de esta situación en los estados financieros"*

Respuesta

(…) en nuestra opinión, la adquisición de los tejados a través del recaudo de una cuota extraordinaria corresponde al reemplazo de un bien común esencial, sin desafectar. Por tanto, las reparaciones mayores y/o sustituciones, de los bienes comunes sin desafectar se tratarán como un gasto en el período en que se incurra, tal como lo establece el documento antes citado, de la siguiente manera:

"Los bienes comunes esenciales son aquellos bienes que son indispensables para la existencia, estabilidad, conservación y seguridad del edificio o conjunto, así como los imprescindibles para el uso y disfrute de los bienes de dominio particular. Los demás bienes que no cumplen los requisitos de los bienes comunes esenciales se considerarán como bienes comunes no esenciales. Se reputan como bienes comunes esenciales, el terreno sobre o bajo el cual existan construcciones o instalaciones de servicios públicos básicos, los cimientos, la estructura, las circulaciones indispensables para aprovechamiento de bienes privados, las instalaciones generales de servicios públicos, las fachadas y los techos o losas que sirven de cubiertas a cualquier nivel.

Los bienes comunes esenciales no serán reconocidos en los estados financieros de la copropiedad."

Respecto a la contabilización, debemos manifestar que el reconocimiento inicial del recaudo de las cuotas, se tratarán como un ingreso diferido, dado que el recaudo es con destinación específica, esto es se reconoce de la siguiente manera:

Cuenta	Débito	Crédito
Efectivo	XX.XXX	
Cuentas por pagar (ingresos diferidos)		XX.XXX

Una vez se inicie la obra, se procede al siguiente registro, tal como está plasmado en el Cuadro No. 7 – Criterios para la contabilización de bienes comunes, así:

Bienes Comunes / Esenciales / Inmuebles / Reparaciones mayores y sustituciones

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto	XX.XXX	
Cuentas por pagar (Efectivo)		XX.XXX

De forma simultánea, se debe amortizar el ingreso diferido:

Cuenta	Débito	Crédito
Cuentas por pagar (ingresos diferidos)	XX.XXX	
Ingresos de actividades ordinarias		XX.XXX

Propiedad horizontal – obligación de implementar NIIF

Concepto	Pregunta
2017-0656	*Por medio de la presente me dirijo a ustedes con el fin de solicitar información sobre la aplicación de las NIIF en la propiedad horizontal de uso netamente residencial debido a que la información hallada no es muy clara y concreta sobre el caso.*

Respuesta

(…) La obligación de las copropiedades de uso residencial o mixto de llevar contabilidad se encuentra establecida en el Art. 51 de la Ley 675 de 2001.

Se debe tener en cuenta que al emitir los nuevos marcos de información financiera las autoridades de regulación actuando conjuntamente con el CTCP establecieron un marco de principios simplificado que contiene requerimientos mucho menores y más sencillos de aplicar que el anterior marco de principios contenido en el Decreto 2649 de 1993.

Este marco de principios, denominado el Grupo 3, es distinto del requerido para entidades clasificadas en el Grupo 2 o 1, que aplican la NIIF para las Pymes o las NIIF completas respectivamente.

Por lo anterior, cuando un preparador o usuario haga mención de la norma de información financiera que aplican las entidades clasificadas en el Grupo 3 es más adecuado referirse a un marco de principios simplificado y no a las normas internacionales de información financiera.

Así, es probable que la mayoría de las copropiedades de uso residencial deban ser clasificadas en el Grupo 3, un marco de principios contables cuya base de medición es el costo histórico y que requiere solo la presentación de un balance y un estado de resultados junto con sus notas.

Las simplificaciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación contenida en este marco de principios, que ha considerado las distintas necesidades de los usuarios y restricciones de costo-beneficio en las microempresas, se supone que facilitan el transito del marco de principios anterior (el contenido el Decreto 2649 de 1993) y el nuevo marco de información financiera (el contenido en el Decreto 2706 de 2012, compilado en el anexo 3º del Decreto 2420 de 2015).

Le recomendamos revisar las respuestas dadas por este Consejo a consultas similares en el sitio web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos. Por ejemplo 2017:034 y 020; 2016: 377, 428, 437, 564, 595, 622. (...)

Propiedad horizontal - honorarios ESFA

Concepto	Pregunta
2017-0159	*"En una Copropiedad en la cual llevó la contabilidad no ha querido converger a las NIF - Contabilidad Simplificada. Además de lo anterior en la asamblea de 2016 para aprobación de estados financieros 2015, estos no fueron aprobados. No sé si con un balance no aprobado por la asamblea se pueda dar balance de apertura a primero de enero de 2016? Por otro lado yo como contador cobro un servicio adicional por la redacción del Manual de Políticas Contables, diagnóstico de la contabilidad para la apertura del balance."*

Respuesta

*El artículo 1.1.*3.3 del Decreto 2420 de 2015 establece:

"Cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. *Para efectos de la aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas deberán observarse los siguientes períodos: (…)*

5. Últimos estados financieros conforme a los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y normatividad vigente*: Se refiere a los estados financieros preparados al 31 de diciembre de 2014 inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con lo previsto en los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces. (…)"*

Por lo anterior, para una entidad que aplique el marco de principios simplificado del Grupo 3, a partir del 1° de enero de 2015, el Decreto 2649 de 1993 no tiene aplicación ni vigencia a partir de esta fecha. Por consiguiente, las entidades pertenecientes al Grupo 3, deben presentar al máximo órgano social los estados financieros comparativos con corte al 31 de diciembre de 2015 bajo el nuevo marco técnico normativo, anexo 3 del Decreto 2420 de 2015.

En consecuencia, los últimos estados financieros bajo el marco de principios del Decreto 2649 de 1993, fueron los presentados al 31 de diciembre de 2014. En el evento en que se continúe aplicando esta norma, se estarían incumpliendo las disposiciones legales que exigen que dichos estados sean elaborados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

El incumplimiento de la obligación de llevar contabilidad conforme a los principios de contabilidad de general aceptación puede generar sanciones que están contempladas en el Código de Comercio (artículo 58) y en otras normas (como por ejemplo art. 655 ET), además de impedir que la contabilidad pueda ser utilizada como medio de prueba para efectos legales. Por lo anterior, el estado de situación financiera de apertura debe elaborarse con saldos a 31 de diciembre de 2014.

Ahora bien, el CTCP ha aclarado en repetidas oportunidades que el MT normativo del Grupo 3, es una base de contabilidad de causación simplificada, que utiliza el costo como base de medición y contiene revelaciones mucho menores que las exigidas en el anterior marco normativo. Para la elaboración de esta norma se tuvieron en cuenta las distintas necesidades de los usuarios de las microempresas y restricciones de costo-beneficio, esto es que la contabilidad debe ser elaborada a un costo que no exceda los beneficios.

Una revisión de los requerimientos técnicos en esta norma permitiría concluir que los requerimientos para la elaboración de los informes financieros de propósito general son ahora mucho menos complejos y más sencillos de aplicar que los que estaban contenidos en el anterior marco normativo. Esto no significa que la entidad no haya estado obligada a elaborar los primeros estados financieros con fundamento en el nuevo marco técnico y a efectuar los ajustes

que se considerarán pertinentes.

Le recomendamos revisar la Orientación Técnica No. 15, (…). El CTCP también ha resuelto varias consultas similares, (…), consultas 2015-929, 2015-904, 2015-851, 2015-842, 2015-839.

Ahora bien, en cuanto a su pregunta de honorarios debemos traer a colación el artículo 39 de la Ley 43 de 1990, así:

"El Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y responsabilidad. Dicha remuneración constituye el medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio."

A su vez, el artículo 46 de la misma Ley, expresa:

"Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el Contador Público fijará sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancia en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el Contador Público y el usuario.":

Adicional a lo anterior, en la Orientación emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública el 16 de Junio de 2009 – Tarifas de Honorarios Profesionales, podrá encontrar una guía para la determinación de los honorarios, los cuales pueden variar de acuerdo con la complejidad de la labor contratada, el tiempo de dedicación, tamaño de la empresa contratante, antecedentes del cliente y de las operaciones que se realizan, nivel de incertidumbre y de la viabilidad de la empresa, responsabilidad que se asume, riesgo profesional involucrado, supervisión y calidad del trabajo y experiencia en la labor que se contrata, entre otros.

Propiedad horizontal - contador

Concepto	Pregunta
2017-0246	*"(…) ¿Una propiedad horizontal debe contratar para que se haga cargo de la contabilidad? (…)"*

Respuesta

(…) El Art. 51 de la Ley 675 de 2001, específica en las funciones del Administrador de la copropiedad la obligación de llevar contabilidad y presentar estados financieros:

"ARTÍCULO 51. Funciones del Administrador. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del Administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes:

"1. Convocar a la Asamblea a reuniones ordinarias o extraordinarias y someter a su aprobación el inventario y balance general de las cuentas del ejercicio anterior, y un presupuesto detallado de gastos e ingresos correspondientes al nuevo ejercicio anual, incluyendo las primas de seguros. (…).

4. Preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales, el informe para la Asamblea General anual de propietarios, el presupuesto de ingresos y egresos para cada vigencia, el balance general de las cuentas del ejercicio anterior, los balances de prueba y su respectiva ejecución presupuestal.

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto. (…)"

Adicionalmente, el Art. 2° de la Ley 1314 de 2009 exige aplicar los nuevos marcos técnicos normativos, a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento; igualmente el cumplimiento de la Ley y de las normas que se expidan con base en ella, por quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información financiera como medio de prueba.

De acuerdo con lo expuesto en los párrafos anteriores, y dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, se concluye que las copropiedades están obligadas a llevar contabilidad, adelantada por contadores públicos titulados con tarjeta profesional vigente y al hacerlo deben aplicar los nuevos Marcos técnicos normativos, compilados en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016.

Adicionalmente, este Consejo se ha pronunciado sobre temas similares a la consulta en los conceptos 2016-281, 2016-264, 2016-222, 2016-149, 2016-135, 2016-118, 2016-092, 2016-090, 2016-068, 2016-062, 2016-052, (…)

Propiedad horizontal - estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-596	*"(…)* *1. Pido a quién corresponda resolver, en esa Entidad, se sirvan informar si está bien contabilizado en la Cuenta de Gastos Operacionales de Administración, el valor de una OFICINA, construida en el área común del conjunto Residencial la 76, cuando considero que, según la Ley, Normas y Principios de Contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el valor de esta oficina debe ser contabilizada en la Cuenta de Activo Fijo – Inmueble.* *2. Pido a quien corresponda: si es correcto no contabilizar una cantidad de sillas donadas al conjunto Residencial La 76, por los propietarios de los apartamentos y copropietarios de las áreas comunes del citado Conjunto (...)* *3. Pido a quien corresponda resolver: si es correcto presentar a la Asamblea General los estados financieros de fin de ejercicio, cortados a 31 de diciembre de 2016, sin acompañar las Notas de Contabilidad sobre los mencionados estados. (…)"*

Respuesta

(…) Dando respuesta a la primera pregunta, planteada por el peticionario, es necesario considerar los siguientes términos con el fin de poder aclarar la inquietud en cuestión:

Bienes comunes: partes del edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal pertenecientes en proindiviso a todos los propietarios de bienes privados, que por su naturaleza o destinación permiten o facilitan la existencia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular.

Bienes comunes esenciales: bienes indispensables para la existencia, estabilidad, conservación y seguridad del edificio o conjunto, así como los imprescindibles para el uso y disfrute de los bienes de dominio particular. Los demás tendrán el carácter de bienes comunes no esenciales.

Se reputan bienes comunes esenciales, el terreno sobre o bajo el cual existan las construcciones o instalaciones de servicios públicos básicos, los cimientos, la estructura, las circulaciones indispensables para aprovechamiento de bienes privados, las instalaciones generales de servicios públicos, las fachadas y los techos o losas que sirven de cubiertas a cualquier nivel.

Bienes privados o de dominio particular: inmuebles debidamente delimitados, funcionalmente independientes, de propiedad y aprovechamiento exclusivo, integrantes de un edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal, con salida a la vía pública directamente o por pasaje común.

Teniendo en cuenta que dentro de la información suministrada por el consultante, no es posible determinar en qué condición se encuentra el bien objeto de análisis, invitamos al peticionario a consultar el Cuadro No. 7 - Criterios para la contabilización de Bienes comunes, contenida en la Orientación Técnica No. 15, "Copropiedades de uso residencial o mixto", la cual está disponible en la página http://www.ctcp.gov.co/, enlace publicaciones - orientaciones técnicas.

En cuanto a la inquietud planteada por el peticionario, en nuestra opinión, este Consejo se pronunció acerca de las donaciones en copropiedades en la consulta 2016-415 con fecha de radicado 17-05-2016. (…)

Acerca de la tercera pregunta colocada a consideración de este Consejo, en nuestra opinión, no es competencia de este Ente el evaluar actuaciones de contadores y revisores fiscales, sin embargo, sobre el contexto de la pregunta, hacemos mención de lo establecido en el numeral 3.8 del capítulo 3 del Decreto 2706 de 2012, acerca de un conjunto completo de estados financieros, así:

"3.8 Un conjunto completo de estados financieros de una microempresa comprende:

a. Un estado de situación financiera,

b. Un estado de resultados,

c. Notas a los estados financieros: son parte integral de los estados financieros y deben prepararse por la administración, con sujeción a las siguientes reglas:

1. Cada nota debe aparecer identificada mediante números o letras y debidamente titulada, con el fin de facilitar su lectura y cruce con los estados financieros respectivos.

2. Cuando sea práctico y significativo, las notas se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo' de los estados financieros.

3. Las primeras notas deben identificar el ente económico, resumir sus políticas y prácticas contables y los asuntos de importancia relativa.

4. Las notas deben ser presentadas en una secuencia lógica, guardando, en cuanto, sea posible el mismo orden de los rubros de los estados financieros. Las notas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable en los estados financieros. (…)"

Propiedad horizontal - inquietudes

Concepto	Pregunta
2017-1090	*"Existe una copropiedad, en la cual me vinculé con el objetivo de sacar adelante la contabilidad desde sus orígenes, más exactamente cuatro años de atraso contable. Nunca registraron libros oficiales de contabilidad, no registraron en medio confiable las transacciones y muchos soportes de contabilidad, tales como recibos de caja, egresos, facturas de compra, cuentas de cobro, no aparecen, aparentemente porque los administradores de turno se los llevaron.* *Como mi interés es que el problema no se prolongue indefinidamente y que por primera vez los copropietarios conozcan unos estados financieros y su utilidad para la toma de decisiones, mi consulta se resume en lo siguiente:* *¿Es procedente que ante el registro y la evidencia obtenida sobre el recaudo de ingresos que hubo en los años 2014, 2015, 2016 y 2017 se pueda reclasificar el efectivo recibido por los administradores como cuenta por cobrar a los mismos administradores de entonces, conforme bajo su responsabilidad recibieron esos dineros y de los cuales no dejaron soportes y evidencias de su inversión o gasto, por cuanto los egresos físicos no se encuentran?* *Si es viable, ¿el tratamiento posterior de dichas cuentas por cobrar podría ser cancelarlas conforme se obtengan resultados, ya sea que los administradores suministren la información o la autoridad competente se manifieste para poder recobrar dichos dineros y así registrarlos conforme a la norma?*

Respuesta

El numeral 5 del artículo 51 de la Ley 675 de 2001, acerca de las funciones del Administrador, establece:

"Funciones del administrador. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes:

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto."

El artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, acerca de la perdida y reconstrucción de los libros de contabilidad, establece:

"PÉRDIDA Y RECONSTRUCCION DE LOS LIBROS. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición."

Según lo establecido en el numeral 3 del Art.

2.1.1 del Decreto 2420 de 2015, este Consejo ha concluido que el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, aún se encuentra vigente.

De otra parte, al no referir el consultante el grupo al cual pertenece, la respuesta la enfocamos en el grupo Nº 2, contenido en el anexo Nº 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, la Entidad debe considerar los siguientes aspectos desde el punto de vista contable:

"Correcciones de errores de periodos anteriores

10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

10.21 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente)."

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas 1 y 2, planteadas por la consultante, en nuestra opinión, el procedimiento de reconstrucción de la contabilidad para las vigencias 2014 a 2017, deben adelantarse según lo establece la normatividad antes citada.

Así mismo, el tratamiento contable dado a las diferencias generadas en el proceso de reconstrucción y revisión de la información financiera debe estar alineado con los nuevos marcos técnicos normativos y las acciones definidas por parte de los Organismos de Dirección de la copropiedad, para tal fin.

En caso de que se decida adelantar acciones legales en contra de algún funcionario o exfuncionario, se deberán reconocer dichos compromisos y aplicar el deterioro correspondiente a cada una de ellas, según transcurra el proceso y se definan acciones por parte de la autoridad competente o que de manera voluntaria, estas personas reintegren los recursos, según sea el caso.

Propiedad, planta y equipo – medición posterior

Concepto	Pregunta
2017-0186	*Actualmente nos encontramos realizando el cierre contable de una Cooperativa cuyo reporte de información corresponde a las condiciones para el Grupo 2* *La Cooperativa posee activos fijos compuestos básicamente por edificios y oficinas, tanto para el uso propio en la prestación de su objeto social, como también disponibles para el arrendamiento a terceros. La Cooperativa en mención posee estos activos desde antes del 2010 y estaban contablemente reconocidos al costo histórico menos la depreciación en línea recta (…).* *Durante el año 2016, realizaron avalúos técnicos dando cumplimiento al artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, dando como resultado una valorización significativa respecto al valor consignado en los registros contables.* *Teniendo en cuenta esta situación, bajo la normativa NIIF-Pymes ¿es posible considerar el valor de estos avalúos como un ajuste al valor razonable de la propiedad planta y equipo (usando el modelo de revaluación) y llevando la contrapartida como un reconocimiento en el Otro Resultado Integral – ORI? ¿Cuál debería ser el tratamiento bajo NIIF-Pymes al cierre del año 2016?*

Respuesta

(…) El reconocimiento de los nuevos valores en los estados financieros (balance y estado de resultado integral) dependerá de la política contable aplicada por la entidad, la cual debió ser definida al elaborar el estado de situación financiera de apertura y los primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo.

Sin perjuicio de que la entidad haya decidido aplicar las excepciones de costo atribuido en la fecha de transición, si la política contable adoptada por la entidad para las propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión es el modelo del costo, no es posible revaluar los elementos de propiedad, planta y equipo para incluir dichos ajustes en los estados financieros, sin que medie un cambio de política contable, y se efectúen los ajustes retroactivos que resulten pertinentes.

Por tal razón, si no hay un cambio de política, y la política contable aplicada es el modelo del costo que exigía el marco técnico normativo aplicable para las empresas del Grupo 2, no es posible reconocer las valorizaciones de dichos activos en los estados financieros. Esto no significa que la entidad no pueda efectuar revelaciones en notas a los estados financieros para informar las diferencias entre el valor neto en libros de los activos y sus importes revaluados o valores razonables o considerar el cambio de las políticas contables aplicadas.

Ahora bien, en la versión 2015 de la NIIF para las Pymes (Grupo 2), que es obligatoria en Colombia a partir del 1 de enero de 2017, se permite que las propiedades, planta y equipo sean ajustadas a sus importes revaluados, y que las propiedades de inversión sean medidas por su valor razonable cuando este valor puede ser determinado sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Por tal razón, los cambios que se deriven de la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos se entenderán como un cambio de política, por lo que se aplicará lo establecido en la sección 10 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores, de la NIIF para las Pymes. (...)

Propiedad, planta y equipo - demolición

Concepto	Pregunta
2017-662	*"(…) Una compañía (…), está efectuado la siguiente operación (…).* *La compañía posee dos bodegas, pero el espacio está pequeño para el crecimiento de la compañía y la Administración decide tumbar la edificación de las bodegas y construir sobre el lote un edificio de varios pisos.* *Dichos edificios en contabilidad están registrados por su valor revaluado, con contrapartida en el superávit por valorización incluyendo el impuesto diferido de los edificios de las dos bodegas.* *Se expone la siguiente pregunta:* • *¿el valor de las dos bodegas en lo referente a edificios se puede cruzar con el respectivo registro en el superávit por revalorización y cruzar el pasivo impuesto diferido crédito con el impuesto debido en el superávit por revaluación?* • *¿se tiene que registrar en el estado de resultados una pérdida, por el valor en libros de las dos bodegas (edificios y el superávit por revaluación con su impuesto diferido registrarlo con abono a utilidades retenidas?"*

Respuesta

(…) En primer término, debemos aclarar que habiéndose emitido los decretos que ponen en vigencia los estándares de información financiera en Colombia, el tratamiento contable debe efectuarse teniendo en cuenta el marco técnico normativo que le corresponda a la entidad.

Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el marco técnico normativo del Anexo 2 del Decreto Único 2420 de 2015 y modificaciones, es decir, la NIIF para las PYMES.

Una vez tomada la decisión de demoler, la entidad revisará y ajustará las diferentes estimaciones contables, como por ejemplo: vida útil, método de depreciación, valor residual, entre otros, como consecuencia de la nueva destinación del citado activo.

De lo anterior, a diciembre 31 de 2017, o antes dependiendo de la fecha de demolición, las bodegas quedarán totalmente depreciadas y, por ende, el saldo del activo en la contabilidad será cero ($0) o, en su defecto, el valor residual establecido.

Posteriormente, se dará de baja las bodegas, una vez se cumpla con los criterios de baja de la propiedad, planta y equipo normados en el párrafo 17.27 de la NIIF para las PYMES

"Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) en la disposición; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición."

Por lo anterior, en el momento de la baja del activo, deberá eliminar las cuentas de propiedad, planta y equipo, superávit por revalorización, impuesto diferido y, si se presenta diferencia, se llevará a resultados.

Así mismo, puede consultar el Concepto 2017-0115, (...)

Propiedad, planta y equipo - depreciación

Concepto	Pregunta
2017-0480	*"El presente es con el fin de realizar la siguiente consulta, ¿para una empresa ya sea persona jurídica o persona natural obligada a llevar contabilidad es obligatorio realizar depreciación?, o si la empresa no desea realizarla ¿le es posible?"*

Respuesta

(…) Respondemos la presente consulta bajo el marco técnico normativo aplicable al Grupo 2, es decir, la NIIF para las PYMES.

Según el Glosario de Términos de la NIIF para las PYMES, la depreciación se define como:

"la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil."

De acuerdo con la inquietud del consultante, además de obligatoria, es necesaria la depreciación en los activos con vida útil finita incluidos en la información financiera de una persona jurídica o natural obligada a llevar contabilidad, debido a que la depreciación es el mecanismo mediante el cual se reconoce la pérdida de valor que sufre un activo en razón a su uso.

Esto significa que se debe seleccionar un método de depreciación que refleje el patrón con el cual se espera consumir los beneficios económicos futuros del activo, puesto que de lo contrario, no se reflejarían en los estados financieros los hechos económicos de manera fidedigna.

(...)

Propiedad, planta y equipo - reconocimiento

Concepto	Pregunta
2017-0481	*(…) la Corporación maneja dos tipos de activos, aquellos adquiridos con recursos propios y levantados sobre terrenos del Departamento y los cuales al momento de liquidación o terminación de los convenios pasaran a ser de propiedad del Departamento; y los activos que son de propiedad del Departamento pero que fueron entregados para su custodia, manejo y operación.* *En razón a lo anterior se plantean las siguientes inquietudes:* *1. ¿Se deben o no reconocer los activos bajo NIIF para Pymes (Construcciones y Equipos) teniendo presente que la Corporación, administra, opera y responde por los activos que no son propios, (…)?* *2. ¿En caso de ser reconocidos, cuál sería la forma correcta de regístralos y que sección aplicaría para los mismos?* *3. ¿Es procedente aplicar la sección 34 de actividades especiales- acuerdos por concesión de servicios, (…)?* *4. ¿Es procedente manejar los recursos dados por la Gobernación para la construcción de los activos, como una Subvención?* *5. ¿Cuál sería el procedimiento en el caso de que el Departamento de por terminados los convenios?* *6. ¿Cuál sería el procedimiento en el caso en que exista un cambio de propietario de los activos, es decir, que el Departamento transfiera los activos a otra entidad descentralizada como IDESAN, pero la Corporación continúe con la administración y operación de los mismos?* *7. ¿Cuál sería el procedimiento en el caso en que exista un cambio de propietario de los activos, es decir, que el Departamento transfiera los activos a otra entidad descentralizada como IDESAN y se cree otro ente para que los administre?* *8. ¿En el caso que la Corporación entre en proceso de liquidación y/o restructuración, debería aplicar las NIIF?*

Respuesta

(…) **¿Se deben o no reconocer los activos bajo NIIF para Pymes (Construcciones y Equipos) teniendo presente que la Corporación, administra, opera y responde por los activos que no son propios, pero que sin embargo cumple con las condiciones establecidas en la Sección 17, para ser considerados como activos?**

¿En caso de ser reconocidos, cuál sería la forma correcta de regístralos y que sección aplicaría para los mismos?

El párrafo 1° de la sección 17, del anexo técnico 2° del Decreto 2420 de 2015, establece que esta norma debe ser aplicada al contabilizar los elementos de propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor

razonable no se pueda medir con fiabilidad sin un costo o esfuerzo desproporcionado, sobre la base de la gestión continuada de los activos.

Teniendo en cuenta que en su comunicación se hace referencia a la administración, operación, puesta en funcionamiento, mantenimiento, explotación, promoción y ampliación de atracciones turísticas, de propiedad del Departamento de Santander, este Consejo considera, con fundamento en la información general suministrada, que los activos adquiridos con recursos provenientes de la explotación de los parques, que al final del contrato pasan a ser propiedad del Departamento, y los activos que fueron entregados para su custodia, manejo y operación, no deben formar parte de los activos reconocidos en los informes financieros de propósito general de la Corporación Privada Parque Nacional del Chicamocha.

Esto no significa, que tales activos no deban ser reconocidos en los informes financieros elaborados por el Departamento de Santander o por las entidades a las que se trasladen dichos activos, de acuerdo con el marco de información financiera que sea aplicable, ni que la Corporación Privada no deba cumplir las obligaciones de reporte de información al Concedente, que hayan sido establecidas en los contratos.

En consecuencia para determinar la forma adecuada en que la Corporación Privada debe contabilizar sus activos, pasivos, ingresos y gastos, es necesario que se establezca, de acuerdo con las cláusulas del contrato, el monto de los recursos provenientes de la explotación de los parques que remunera la administración, la operación, la puesta en funcionamiento, el mantenimiento, la explotación, la promoción, y la construcción o ampliación de nuevas atracciones.

Al efectuar la separación de estos recursos en sus diferentes conceptos, la corporación y el Departamento podrán establecer la forma adecuada para contabilizar sus activos, pasivos, ingresos y gastos, que provienen de la explotación de los parques.

En el anexo 2 se incorporan ejemplos típicos de acuerdos en los que participa el sector privado para suministrar servicios a entidades del sector público, y se proporciona referencia de las normas que debe aplicar una entidad que aplica el marco técnico del Grupo 2, denominado NIIF para las Pymes.

También se incorporan las referencias que deberían considerarse si la entidad aplicará las normas del Grupo 1.

¿Es procedente aplicar la sección 34 de actividades especiales- acuerdos por concesión de servicios, en caso afirmativo se registraría con el modelo de activo financiero o con el modelo de activo intangible?

Tal como se indica en el cuadro anterior, para los contratos de servicios y mantenimiento se aplicará lo establecido en la sección 23 Ingresos de actividades ordinarias. Ahora bien, si los acuerdos contractuales son contratos del tipo Rehabilitar/Operar/Transferir o Construir/Operar/Transferir, la entidad deberá aplicar lo establecido en los párrafos 34.12 a 34.16 del anexo 2° del Decreto 2420 de 2015.

La utilización del modelo de activo intangible o activo financiero dependerá de los derechos recibidos:

Se reconoce un activo financiero cuando el concesionario recibe un derecho incondicional para recibir un importe de efectivo específico o determinable u otro activo financiero por parte de la entidad del gobierno, a cambio de la construcción o actualización de un activo del sector público, y posteriormente de operar y mantener el activo durante un determinado periodo de tiempo.

Se reconoce un activo intangible cuando el concesionario recibe un derecho de cobrar por el uso de un activo del sector público que construye o actualiza, y posteriormente opera y mantiene por un determinado periodo de tiempo.

¿Es procedente manejar los recursos dados por la Gobernación para la construcción de los activos, como una Subvención?

De acuerdo con la información suministrada en su consulta no identificamos elementos de juicio para concluir que los recursos recibidos deben ser tratados como una subvención del Gobierno.

Las subvenciones del gobierno se definen como ayudas procedentes del gobierno en forma de transferencias de recursos a una entidad a

cambio del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación.

¿Cuál sería el procedimiento en el caso de que el Departamento de por terminados los convenios?

El procedimiento a seguir para la cancelación del contrato dependerá de la forma en que hayan sido reconocidos los activos, pasivos, ingresos y gastos en los informes financieros de la Corporación. Si el contrato cumple las condiciones para ser contabilizado como un acuerdo de concesión de servicios se tendrán en cuenta las normas de baja en cuenta para los instrumentos financieros (Ver párrafos 11.33 a 11.38 y 11.45) o activos intangibles establecidas en los marcos técnicos.

¿Cuál sería el procedimiento en el caso en que exista un cambio de propietario de los activos, es decir, que el Departamento transfiera los activos a otra entidad descentralizada como IDESAN, pero la Corporación continúe con la administración y operación de los mismos?

¿Cuál sería el procedimiento en el caso en que exista un cambio de propietario de los activos, es decir, que el Departamento transfiera los activos a otra entidad descentralizada como IDESAN y se cree otro ente para que los administre?

En el primer caso expuesto una modificación del contrato suscrito, y en el otro se daría la cancelación del contrato, lo que podría representar un elemento de especial relevancia para determinar la continuidad de la corporación como una entidad en marcha.

El procedimiento a seguir tendrá en cuenta las cláusulas del contrato en lo relacionado con la transferencia de los bienes del concesionario a otra entidad o entidades. En este caso, se tendrán en cuenta los requerimientos establecidos en los marcos de información financiera para la entidad pública que incorpora en sus estados financieros los activos y pasivos transferidos o los activos construidos en desarrollo de los contratos de concesión, y siempre que esta norma fuera aplicable.

Los marcos de información financiera establecidos para las entidades del Gobierno por parte de la Contaduría General de la Nación incorporan un capítulo en el que se dan instrucciones en relación con la contabilización, por parte del Concedente, de los activos y pasivos relacionados con los contratos de concesión.

El marco de información financiera para Pymes establece lineamientos que deben ser seguidos por la Corporación Privada, tal como se ha señalado en la respuesta al punto 1° y 2° de esta consulta.

¿En el caso que la Corporación entre en proceso de liquidación y/o restructuración, debería aplicar las NIIF?

Mediante el Decreto 2101 de 2016, se adicionó en el anexo 5° una nueva norma de información financiera, aplicable para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha. Esta norma es de obligatoria aplicación para los procesos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2018.

Para los procesos de liquidación iniciados antes de esta fecha, se aplicará lo establecido en el marco contable anterior, el cual contenía algunas referencias sobre los estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados y algunos lineamentos sobre los estados y empresas en liquidación (Ver Art. 7°, 30, 31, 111). Otras normas emitidas por las autoridades de supervisión para las entidades en liquidación también deberán ser consideradas.

En el caso de entidades que adelanten procesos de reestructuración, fusión u otros procedimientos legales distintos de la liquidación de la entidad, se considerará que se cumple la hipótesis de negocio en marcha, siempre que la evaluación realizada por la administración de la entidad no indique que es adecuado el uso de otra base comprensiva distinta de la establecida en los nuevos marcos técnicos normativos. En este caso, la entidad deberá prestar particular atención en la aplicación de las normas de deterioro de activos, las cuales requiere que el importe en libros de los activos no sea superior a su importe recuperable. (...)

Propiedad, planta y equipo - costos por desmantelamiento o restauración

Concepto	Pregunta
2017-0460	*(…), ha tomado en arriendo espacios de las zonas comunes (paredes) de una propiedad horizontal, las cuales básicamente son para fijar la imagen corporativa. Dentro del contrato celebrado entre las partes indica, que la entidad financiera tiene la obligación de restaurar el espacio arrendado cuando retire los avisos de la zona que fue arrendada. El arrendamiento fue clasificado como operativo.* *Debido a que contractualmente, se obliga a la entidad financiera a restaurar el espacio de la zona común donde fijó la imagen corporativa, ¿es necesario que se estimen costos por desmantelamiento o restauración siendo que dichos costos, no son capitalizables en la medida que no hay activo al cual asociar, teniendo en cuenta que el arriendo de la zona común fue clasificado como operativo?* *La dinámica contable sería: un gasto en el periodo actual por el valor estimado de la restauración de la zona común (paredes) ¿Con cargo a una provisión? ¿Cuál es la mejor forma de reconocer dicha obligación?*

Respuesta

(…) Para el caso expuesto en su consulta, no son aplicables las disposiciones que sobre costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación que están contenidos en la NIC 16 y en la CINIIF 1, por cuanto se trata de un arrendamiento operativo para el cual no se requiere la capitalización del derecho de uso como un elemento de propiedades, planta y equipo.

Por lo tanto, los pagos por arrendamiento son reconocidos como gastos en el estado de resultados, en la fecha en que estos sean exigibles.

Ahora bien, si los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación del espacio arrendado representan una partida material que podría afectar la razonabilidad de los informes financieros y las decisiones tomadas por los usuarios, y la partida cumple los criterios para su reconocimiento como un pasivo, la entidad debería reconocer una provisión en los términos establecidos en la norma técnica de provisiones y contingencias.

De esta forma, al vencimiento del contrato de arrendamiento no será necesario reconocer como gastos del período el costo total de la restauración.

Se reitera, que esto sólo será posible si se trata de una partida material y siempre que ella cumpla los criterios para el reconocimiento como un pasivo (La NIC 37 en los párrafos 14 a 23 describe las bases de reconocimiento de las provisiones; en los párrafos 36 a 51 describe todos los elementos a tener en cuenta para medir las provisiones). (...)

Propiedad planta y equipo - superávit por revaluación

Concepto	Pregunta
2017-0046	*En enero de 2014 se registró la valorización contable de un inmueble en la cuenta de ORI y ese valor se sumó al costo del bien como costo atribuido.* *El bien fue posteriormente vendido y la pregunta es ¿Cómo se debe registrar el valor que en su momento fue llevado al ORI, se mantiene en la cuenta del ORI o se debe eliminar; en caso de eliminación va contra cuentas de resultados de PY G o es una reclasificación a cuentas de patrimonio como utilidades a disposición de los accionistas? (…).*

Respuesta

(…) En primer lugar es necesario precisar que el "*otro resultado integral*" es un subtotal del estado del resultado integral por lo que no debe entenderse como una cuenta de registro. Cuando se aplica el modelo de revaluación y se contabiliza una valorización esta se registra contra el patrimonio, en la cuenta "superávit por revaluaciones", y para efectos de cumplir los requerimientos de revelación los ajustes realizados en el período son presentados en el otro resultado integral.

La diferencia fundamental entre el tratamiento contable requerido por el marco contable anterior y el tratamiento requerido en los marcos técnicos de las empresas del Grupo 1 y 2, es que antes se registraban como superávit por valorizaciones, y se presentaban en el estado de cambios en el patrimonio, y ahora con la aplicación de los nuevos marcos técnicos se registran contra el patrimonio, en la cuenta de superávit por valorizaciones, y para efectos de presentación se incluyen en el estado de cambios en el patrimonio y en el otro resultado integral.

Por lo anterior, cuando un activo que ha sido valorizado es vendido, si se trata de un elemento de propiedades, planta y equipo, el saldo del superávit por revaluación puede ser reclasificado a las utilidades retenidas, pero no es posible para efectos contables registrar este valor en el estado de resultados. En el resultado del período solo podrá reconocerse la diferencia entre el valor en libros del activo (importe revaluado menos depreciaciones y deterioro) y el valor de venta.

El párrafo 41 de la NIC 16, se refiere a este tema en los siguientes términos:

"41 ***El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo****. **Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo****. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el importe en libros revaluado del activo y la calculada según su costo original.* ***Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo****".*

En relación con la pregunta sobre si este valor puede ser distribuido a los accionistas, la superintendencia financiera de Colombia, la Superintendencia de Sociedades y el CTCP, han establecido que el saldo de la cuenta superávit por valorización o el saldo registrado en las ganancias retenidas, por efecto del ajuste al costo atribuido, solo puede ser distribuido cuando este sea efectivamente realizado. Ahora bien, al realizar la venta del activo y recibir los flujos monetarios correspondientes se entendería que estas ganancias han sido efectivamente realizadas.

Adicionalmente deberá tenerse en cuenta que el numeral 7° del art. 289 de la Ley 1819 de 2016, estableció una restricción para distribuir como dividendo el incremento en los resultados acumulados generados como consecuencia de la

aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos:

"Artículo 289. Efecto del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) en los activos y pasivos, cambios en políticas contables y errores contables. Adicionado Ley 1819/2026, art. 123. Los Las siguientes son reglas aplicables para el impuesto sobre la renta y complementarios: (...).

7. Incremento en los resultados acumulados por la conversión al nuevo marco técnico normativo. El incremento en los resultados acumulados como consecuencia de la conversión a los nuevos marcos técnicos normativos no podrá ser distribuido como dividendo, sino hasta el momento en que tal incremento se haya realizado de manera efectiva; bien sea, mediante la disposición o uso del activo respectivo o la liquidación del pasivo correspondiente. El mismo procedimiento se aplicará cuando una entidad cambie de marco técnico normativo y deba elaborar un nuevo Estado de Situación Financiero de Apertura. (…)."

Además de lo anterior, la entidad deberá tener en cuenta que las normas fiscales difieren de las normas contables, por lo que cualquier asunto relacionado con las ganancias ocasionales o impuestos a las ganancias deberá ser consultado a la UAE de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, o estar conforme a lo establecido en las disposiciones fiscales. (...)

Propiedad, planta y equipo - Impuesto sobre las ventas

Concepto	Pregunta
2017-609	*"¿Si un contribuyente no deduce el Impuesto sobre las ventas por la adquisición o importación de bienes de capital de acuerdo con el Articulo 115-2 del E.T., este se puede capitalizar y puede ser base de depreciación fiscal?"*

Respuesta

(…) Para efectos de determinar el tratamiento contable de la deducción del impuesto sobre las ventas en la adquisición o importación de bienes de capital gravados, la entidad deberá considerar los requerimientos de medición inicial previsto en los marcos técnico-normativos de los Grupos 1, 2 o 3 (Ver anexos 1, 2 o 3 del Decreto 2420 de 2015, y otras normas que los modifiquen, sustituyan o adicionen).

El siguiente cuadro, presenta un resumen de los criterios de medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo.

NIC 16 – Grupo 1	Sección 17- Grupo 2	Cap. X – Grupo 3
16. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio. b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.	17.10 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas. b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente. c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.	9.7. El costo de los terrenos, instalaciones o equipos comprende su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y los impuestos indirectos no reembolsables y cualquier costo directamente atribuible al acondicionamiento del activo para el uso previsto. Al determinar el precio de adquisición se deberán deducir los descuentos y rebajas comerciales.

De acuerdo con lo indicado en el cuadro anterior, para los tres marcos normativos que deben aplicar las entidades del sector privado, dado que el impuesto pagado no es recuperable ni reembolsable, debe formar parte del costo del activo, puesto que las

normas aplicables para los tres grupos indican que los impuestos no recuperables forman parte de la medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Por otra parte, debe recordarse que, de acuerdo con el glosario de la NIIF para las PYMES, el importe depreciable es *"El costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) menos su valor residual."* Por lo anterior, contablemente el importe a depreciar será el reconocido inicialmente (incorporando los impuestos no recuperables) menos el valor residual, si lo hubiere. Sin embargo, este Consejo no es competente para determinar la base de depreciación fiscal.

Adicionalmente, el CTCP, en otras oportunidades, se ha pronunciado sobre el tema en los conceptos números 2017-125 y 2016-0842, los cuales podrá consultar en www.ctcp.gov.co enlace conceptos.

Propiedad planta y equipo en ESAL

Concepto	Pregunta
2017-0611	*"(…): 1. Si una iglesia, en relación con la medición posterior al reconocimiento inicial de su Propiedad, Planta y Equipos, toma la alternativa contemplada en el numeral 17.15 del Decreto 2496 de 2015, modelo del costo; ¿alguna entidad lo podría cuestionar o sancionar por dicha decisión la tomó calculando que puede ser un costo o esfuerzo desproporcionado?* *2. Entendiendo que los nuevos marcos normativos de convergencia a las NIIF, no se estructuraron para las ESAL, y que la misma definición de Activos deja por fuera los templos de las iglesias, debido a que no cumplen la tercera condición de "Espera obtener, en el futuro, beneficios económicos", y en ese orden de ideas y luego de analizar los Documentos de Orientación Técnica No 3 y 14, ¿cómo deben de expresarse o de mostrarse en los estados financieros?"*

Respuesta

(…) todas las personas naturales o jurídicas pertenecientes al sector privado obligadas a llevar contabilidad en Colombia deben aplicar la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios. Por lo tanto, dado que la universidad está obligada a llevar contabilidad y pertenecen al sector privado, deberán implementar uno de los tres marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto 2420 de 2015 (…), de acuerdo con sus propias características e independientemente de si son entidades con o sin ánimo de lucro.

Ahora bien, de acuerdo con lo normado en el Párrafo 17.15 de la NIIF para las PYMES:

"La entidad elegirá política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo".

Por lo anterior, la entidad está en todo su derecho de seleccionar el modelo de medición posterior que considere el más adecuado, ya que no existe condición alguna en la NIIF para las PYMES con respecto a la sección 17 - Propiedad, planta y equipo.

En cuanto a su segunda inquietud, este Consejo emitió el Documento de Orientación Técnica 14 - Entidades Sin Ánimo de Lucro, el cual establece el tratamiento de los templos así:

"(…) los templos que representan valor histórico, arquitectónico o cultural, probablemente no sean susceptibles de medir al valor razonable antes la inexistencia de elementos de juicio suficientes para estimarlo. Si este es el caso, no habría forma de incorporar el activo en la contabilidad y tendría que ser objeto de revelación en notas a los estados financieros, informando las características del activo y las razones por las cuales no se incorpora en los estados financieros.

La incorporación de los activos sobre los cuales puede establecerse el valor razonable debe afectar directamente los activos netos permanentemente restringidos.

Algo similar debe hacerse con otros tipos de activos existentes en los templos, como es el caso de las obras de arte. Si no es posible establecer su valor razonable, deben revelarse suficientemente en notas a los estados financieros."

Así mismo, cabe recordar que un activo debe ser un recurso económico que tenga el potencial de producir beneficios económicos, para una ESAL el beneficio económico no es en función necesariamente de generar efectivo sino de contribuir al logro de los objetivos de la ESAL (...)

Propiedad, planta y equipo - medición de activos fijos aportados por asociados

Concepto	Pregunta
2017-0954	*"(…) los aportes iniciales que hacen los socios en la creación de una sociedad limitada, los socios aportan equipos de computación y muebles y enseres de los cuales ellos no poseen facturas y los tenían en uso quizás hace varios años, se procedió a realizar el inventario de los mismos y se incorporaron medidos a su valor razonable el cual fue su valor residual teniendo en cuenta que no se posee información que permita identificar la fecha y depreciaciones acumulada, esos activos al tenerlos ya en su valor residual no se siguieron depreciando pero se tiene en uso, ¿ese procedimiento está correcto para una entidad del grupo 3 y grupo2?."*

Respuesta

Para dar respuesta a su consulta es necesario traer a colación los siguientes párrafos:

Párrafo 2.27 de la NIIF para las PYMES:

"Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

(a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y

(b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad."

Párrafo 2.19 del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015:

"Reconocimiento es el proceso de incorporar en los estados financieros una partida que cumple con la definición de activo, pasivo, ingreso o gasto y que cumpla los siguientes criterios: (a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida entre o salga de la microempresa; y (b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad".

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el peticionario, los equipos de cómputo, muebles y enseres podrán ser medidos a valor razonable ya que se considera una medición fiable.

Sin embargo, el valor residual a que hace mención el peticionario podrá ser el valor razonable, siempre y cuando este cálculo se hubiere realizado de acuerdo con alguno de los tres niveles establecidos en la NIIF 13 – Medición del Valor Razonable.

Así mismo, la NIIF para las PYMES, establece:

• En el párrafo 17.15: "*La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo*…";

• En el párrafo 17.17: "*El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo*…"; y

• En el párrafo 17.18: "*Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil*."

Por lo que estos activos deberán ser depreciados durante la vida útil que establezca la administración del ente dentro de sus políticas contables.

Propiedad, planta y equipo - ESFA

Concepto	Pregunta
2017-0144	*Mi consulta tiene que ver con las NIIF. Soy Revisor Fiscal de una Entidad que está obligada a aplicar las NIIF en el Grupo 1, (…).* *La Entidad sobre la que elevo la consulta es una Entidad sin Ánimo de Lucro que tiene una gran cantidad de Activos Fijos (Propiedad, Planta y Equipo) consistente en inmuebles, algunos de los cuales están depreciados al 100% o un poco menos del 100% y otros aparecían en libros a 31 de diciembre de 2013 por valores muy por debajo del avalúo catastral. En suma, una buena cantidad de estos inmuebles están lejos de un valor razonable.* *La administración de la Entidad considera que puede adoptar como política para ingresarlos en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) y/o posteriormente, el costo histórico menos la depreciación acumulada. Considera la administración que los decretos antes citados y sus marcos normativos no muestran con claridad y contundencia que para el ESFA se deban revaluar mediante algún método que permita llevarlos a un valor razonable en ese Estado inicial. Mi consulta y preguntas dadas las circunstancias antes descritas son:* *• ¿Es posible ingresar la Propiedad, Planta y Equipo en el ESFA con los valores históricos que se traían en la contabilidad a 31 de diciembre de 2013 bajo PCGA decreto 2649 sin ningún tipo de revaluación?* *• De no ser posible esa posición ¿Cuál es exactamente la norma que obligaría a una en Entidad del Grupo 1 a hacer una revaluación e ingresar en el ESFA la Propiedad, Planta y Equipo por un valor diferente al costo histórico?* *• Por otro lado. Una vez que se hayan ingresado en forma debida en el ESFA la Propiedad, Planta y Equipo, si la Entidad escoge como política para la medición posterior la del Modelo de Costo, significa eso que puedo dejar ese valor indefinidamente sin realizar actualizaciones posteriores o incluso que podría volver a utilizar el costo histórico? (…)*

Respuesta

(…) En primer lugar debemos precisar que la fecha para la presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco técnico normativo para una entidad del Grupo 1 fue el 31 de Diciembre del año 2015, según lo establecido en el Decreto 2420 de 2015, que compila los marcos técnicos normativos de los Grupos 1, 2 o 3. Según esta norma el Estado de Situación Financiera de Apertura debió ser elaborado el 1 de enero de 2014 y los últimos estados financieros con fundamento en la base de principios del decreto 2649 de 1993 fue el 31 de Diciembre de 2014.

Por otra parte, para resolver su inquietud es necesario considerar lo establecido en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y en la NIIF 1 que contiene los lineamientos para la transición a los nuevos marcos técnicos normativos. Lo establecido en la norma de transición es una excepción frente a lo establecido en NIC 16, dado que en primera instancia se aplicará lo establecido en esta norma. Algunos apartados de la NIIF 1 que se refieren a este tema son los siguientes:

Políticas contables

"7 Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF y a lo largo de todos los periodos que se presenten en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. ***Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF****, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E."*

De acuerdo con lo anterior, lo primero que debe considerarse, antes de aplicar las excepciones contenidas en los párrafos 13 a 19 y en los apéndices B a E de la NIIF 1, son los lineamientos de la NIC 16, que indican lo siguiente con relación a la medición posterior de los elementos de propiedades, planta y equipo:

"Medición posterior al reconocimiento

29 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

30 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

31 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa."

Por lo anterior, existen dos opciones al elaborar el estado de situación financiera de apertura: 1) modificar las políticas contables anteriores y aplicar los requerimiento de la NIC 16, efectuando los ajustes retroactivos que se generan por el cambio de política (Ver también la NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores), y 2) si dichos ajustes son impracticables y no se dispone de información objetiva que permita establecer el valor en libros que existiría si la nueva norma se hubiera aplicado en los períodos anteriores (ajuste retroactivo), la entidad podría considerar la aplicación de las excepciones permitidas por la NIIF 1 al elaborar su estado de situación financiera de apertura. Las excepciones relacionadas con las propiedades, planta y equipo son las siguientes:

"Costo atribuido

D5 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta y equipo por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

D6 La entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo, ya sea a la fecha de transición o anterior, como costo atribuido en la fecha de la revaluación, si esta fue a esa fecha sustancialmente comparable:

a. valor razonable; o

b. al costo, o al costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

D7 Las opciones de los párrafos D5 y D6 podrán ser aplicadas también a:

a. propiedades de inversión, si una entidad escoge la aplicación del modelo del costo de la NIC 40 Propiedades de Inversión; y

b. activos intangibles que cumplan:

i. los criterios de reconocimiento de la NIC 38 (incluyendo la medición fiable del costo original); y

ii. los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revaluaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).

La entidad no usará estas opciones de elección para otros activos o pasivos.

D8 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública inicial.

a. Si la fecha de medición es la fecha de transición a las NIIF o una fecha anterior a ésta, la entidad podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el costo atribuido para las NIIF a la fecha de la medición.

b. Si la fecha de medición es posterior a la fecha de transición a las NIIF, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a las NIIF, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una entidad reconocerá los ajustes resultantes directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a las NIIF, la entidad establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos D5 a D7, o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta NIIF.

En períodos posteriores, dependiendo del procedimiento aplicado por la entidad, ya sea el costo histórico ajustado retroactivamente o el costo atribuido, la entidad depreciaría el costo remanente del activo teniendo en cuenta las estimaciones de vida útil, método depreciación y valor residual que hayan sido establecidas por la entidad.

Por último, le informamos que las consultas 2014-0728, 2015-0993, 2017-0186 y 2017-0194, emitidas por este Consejo, que se refieren a temas similares, (…). Adicionalmente le recomendamos revisar el contenido de la NIIF 13, en donde se establecen directrices para las mediciones del valor razonable.

Propiedad, planta y equipo - avalúos

Concepto	Pregunta
2017-0149	*"Tengo la siguiente inquietud. De acuerdo al decreto 2649 nuestras empresas realizaban avaluó de su propiedad, planta y equipo cada 3 años. Con la entrada en vigencia de las NIIF la política la establece la empresa con relación a la periodicidad de estos avalúos".*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el marco técnico normativo del Título 1, Parte 1 del Decreto Único 2420 de 2015, (…).

El párrafo 34 de la NIC 16 dice:

"*La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes las revaluaciones hechas cada tres o cinco años." (Subrayado fuera de texto).*

Si bien es cierto que la NIC 16 indica la necesidad de una nueva revaluación de la propiedad, planta y equipo en los casos arriba mencionados, es bueno recordar que en el caso de este tipo de activos, el valor razonable no exige la contratación de un valuador, si es posible obtenerlo sin tener que hacerlo, por ejemplo, considerando el tipo de bien, su ubicación y su uso, si es que existen referentes de uso público que permitan el cálculo.

Sin embargo, debe aclararse que para algunos propósitos legales puede ser necesario el cumplimiento de requisitos específicos en materia de avalúos. Si se requiere avalúo técnico para establecer el valor razonable, la forma de establecer la necesidad de un nuevo avalúo depende de la política contable, pero siempre y cuando esa política respete el principio contenido en el párrafo transcrito.

Propiedad, planta y equipo en una combinación de negocios

Concepto	Pregunta
2017-0079	*(…). La empresa A adquirió por un valor global a la empresa B, al realizar la compra la empresa B tenía cierta propiedad, planta y equipo operativa que fue incluida como parte de la negociación. Hoy en día las propiedades antes mencionadas son el principal activo operativo de la empresa A, pero al momento de intentar revelarlos bajo NIIF Pyme, no me es claro identificar el modo de valorizarlos, puesto que no tendríamos facturas de compra para realizar el modelo de costo- depreciación-deterioro, dichos activos no se encontraban contabilizados pues habían sido asumidos como un diferido al momento de la compra por lo que tampoco se pueden valorar por revaluación como costo atribuido, quedando solo la alternativa de valor razonable de la sección 35.10 (c). (…)* *1. ¿Si dichas propiedades son muy viejas y no hay un mercado activo para ellas como debería valorarlas?* *2. ¿Debería dejarlas como están y no presentarlo como parte de mi contabilidad?*

Respuesta

(…) En relación con su pregunta sobre la forma de contabilizar los activos netos adquiridos en una combinación de negocios (adquisición por compra), la Sección 19 del marco técnico del Grupo 2 (NIIF para las Pymes) establece los requerimientos que son obligatorios en Colombia, a partir del 1 de enero de 2016. Adicionalmente, la sección 35 de esta norma, también establece una excepción para la contabilización de las combinaciones de negocios cuando una entidad aplica por primera vez este marco normativo. El párrafo 35.10 indica lo siguiente:

35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:

a. *Combinaciones de negocios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta NIIF. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.*

Por lo anterior la entidad deberá establecer la fecha de la adquisición de los activos en la combinación de negocios, y considerar las normas que sean aplicables, teniendo en cuenta que el período de transición para la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos para una entidad del grupo 2 ocurrió en el año 2015, y que a partir del 1 de enero de 2016 es obligatoria la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos.

En el caso en que la entidad haya aplicado la excepción permitida en la sección 35, para la contabilización de los elementos de propiedades planta y equipo, porque la combinación ocurrió antes de la fecha de elaboración del ESFA, la entidad tendrá en cuenta lo establecido en el párrafo 35.10 que establece lo siguiente:

"35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:

b. *(…).*

c. *valor razonable como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta Norma por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.*

d. *revaluación como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta*

y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta Norma o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.

(da) Medición del valor razonable derivada de algún suceso como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez esta NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha concreta, por causa de algún suceso, por ejemplo, una valoración de un negocio, o parte de un negocio, a efectos de una venta prevista. Si la fecha de medición:

(i) es la fecha de transición a esta Norma o una fecha anterior a ésta, la entidad podrá usar tales mediciones del valor razonable derivadas de algún suceso, como el costo atribuido a la fecha de la medición.

(ii) es posterior a la fecha de transición a esta Norma, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a esta Norma, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una entidad reconocerá los ajustes resultantes, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta Norma, la entidad establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos 35.10(c) y (d) o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta sección".

En los períodos posteriores al reconocimiento en el estado de situación financiera de apertura, se aplicará lo establecido en la sección 17 para la contabilización de las propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, si la entidad no aplicó la excepción permitida del párrafo 35.10, la opción para contabilización de estas partidas es restablecer el costo mediante el ajuste retroactivo de dichas partidas y siempre que exista información objetiva para hacerlo. De no poder restablecer el costo depreciado de dichas partidas, este consejo entendería que lo más adecuado es aplicar la excepción permitida en la fecha de transición, salvo que la combinación de negocios haya ocurrido en un período posterior al de la fecha del Estado de Situación Financiera de Apertura, caso en el cual sería obligatorio aplicar lo establecido en la sección 19. (...)

Propiedad de inversión grupo 2

Concepto	Pregunta
2017-0176	*"Una empresa que pertenece al Grupo 2 NIIF para las Pymes, firma un contrato de venta con posterior arrendamiento financiero de un inmueble de su propiedad, el cual posteriormente arrendó para obtener una renta. El valor razonable de la propiedad no se puede medir con fiabilidad y resulta difícil establecer su valor razonable.* *Con base a lo anterior ¿cómo se clasifica el inmueble? y ¿por qué valor se registra en la contabilidad?".*

Respuesta

(…) Si bien es cierto que el párrafo 16.7 de la sección 16 de la NIIF para las PYMES indica como requisito que el valor razonable de las propiedades de inversión se mida de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado en cada fecha sobre la que se informa, esto no exime a la entidad de realizar su mejor esfuerzo para respetar los criterios y buscar la mejor estimación posible del valor razonable. No parece implicar un costo o esfuerzo desproporcionado establecer el valor razonable de un inmueble, menos aun si la entidad lo ha venido usando, puesto que el mejor uso posiblemente está identificado.

Debe recordarse que el valor razonable no necesariamente corresponde a un precio cotizado, incluso si se trata de una entidad que pertenece al Grupo 2. Por ejemplo, si es posible medir el valor razonable mediante el uso del cálculo de valor presente de los flujos futuros asignables al activo en ausencia de un precio de referencia, este método sería aceptable para medir el valor razonable. También puede establecerse por el enfoque del costo, determinando el costo de reposición, si es que este enfoque es adecuado en función del uso del activo.

Es bueno recordar que en el caso de este tipo de activos, el valor razonable tampoco exige la contratación de un valuador, si es posible obtenerlo sin tener que hacerlo, por ejemplo, considerando el tipo de bien, su ubicación y su uso, si es que existen referentes de uso público que permitan el cálculo. La NIIF para las PYMES incluye directrices para la determinación del valor razonable y se puede consultar el anexo Nº 2 del Decreto 2496 de 2015 en los párrafos 11.27 a 11.32.

Un mayor detalle sobre la aplicación del concepto de costo o esfuerzo desproporcionado lo puede obtener en los párrafos 2.14A, 2.14B, 2.14C, 2.14D de la sección 2 de la NIIF para la PYMES del Decreto 2496 de 2015. (...)

Provisiones - reconocimiento

Concepto	Pregunta
2017-0463	*"En una propiedad horizontal al corte del 31 de diciembre de 2015 se tenía registrado pasivos laborales por valor de $60.000.000, como consecuencia del no pago de seguridad social. El rubro corresponde a la deuda de 3 empleados desde el año 2012 y que de acuerdo con el criterio del Revisor Fiscal, para los estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2016, consideró que era oportuno hacer el traslado de esos pasivos laborales a cuentas de orden, (…)* *A causa de haber trasladado esos pasivos laborales a cuentas de orden, en la rendición de informes de la asamblea, no fueron aprobados los estados financieros y uno de los copropietarios manifestó que los mismos no mostraban la realidad de la copropiedad (…), a causa de esta decisión, tanto el Revisor Fiscal como yo quien ejercí como Contadora a la fecha, estamos siendo sometidos a críticas y ataques a nuestro buen nombre"*

Respuesta

(…) El párrafo 21.4 de la NIIF para las PYMES estable que una provisión se puede reconocer cuando:

"(a) la entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado;

(b) sea probable (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación; y

(c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable."

Respecto a los pasivos contingentes el párrafo 21.12 de la NIIF para las PYMES dice:

"Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones de los apartados (b) y (c) del párrafo 21.4. (…)"

En conclusión, las contingencias que implican pérdidas probables realmente dejan de ser contingencias y se convierten en un pasivo, por lo cual deben causarse como tal.

En el caso consultado, si la obligación laboral es cierta, debe continuar siendo presentada como un pasivo y de ninguna manera como una cuenta de orden. El hecho de que no haya reclamaciones o se tenga la intención de no pagarlo, no exime a la entidad de incluir la obligación, porque eso sería afectar la contabilidad con una violación legal intencional.

Por otra parte, en la NIIF para las PYMES no se contempla la presentación de las cuentas de orden por cuanto no cumplen con las definiciones que contiene la sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales como elementos de los estados financieros.

Esto sin perjuicio de que en los requerimientos de revelación se establezca la obligación de informar en algunas ocasiones aspectos similares a los contabilizados en las cuentas de orden como activos o pasivos contingentes.

Para el caso de la consulta, el pasivo laboral por $60.000.000 como consecuencia del no pago de la seguridad social desde el año 2012 cumple con las características de un pasivo de acuerdo con el párrafo 21.4, si, como ya se indicó, es un hecho que la entidad omitió el pago en su momento, lo que significa, que la entidad debe reconocer este hecho como un pasivo (provisión), debido a que es una obligación probable, se puede medir fiablemente y es producto de un suceso pasado. (...)

Responsabilidad del Contador Público

Concepto	Pregunta
2017-0941	*¿Si la empresa donde laboro no ha elaborado, ni emitido ninguna política de normas internacionales de información financiera, es verdad que a mi contador me toca elaborar las políticas para cumplir con mi función como contador de la empresa, so pena de ser sancionado por la junta central de contadores por no llevar la contabilidad conforme a la Ley?* *¿Cuáles son las secciones obligatorias que se deben tener en cuenta como mínimo como empresa de grupo 2 o 3?"*

Respuesta

(…) Los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad, y para que ello cumple los requisitos de certificación del Art. 37 de la Ley 222 de 1995, que se requiere la firma del Representante Legal y Contador Público.

Ahora bien, el Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato laboral o de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos. La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

Así mismo, el Contador Público cumplirá las obligaciones que fueron adquiridas al suscribir el contrato laboral o de prestación de servicios, y si los requerimientos realizados por la Administración de la Entidad forman parte del contrato, el Contador Público estaría sujeto a cumplir dichas responsabilidades.

Además el contador debe considerar los artículos 1°, 37.4 y 37.7 de la Ley 43 de 1990:

*"**37.4 Responsabilidad.** Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable.*

En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética, promueve la confianza de los usuarios de los servicios del Contador Público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión".

*"**37.7 Competencia y actualización profesional.** El Contador Público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria. Igualmente, el Contador Público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquéllos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico"*

Por lo anterior, el Contador Público deberá llevar la contabilidad bajo los marco técnicos normativos vigentes en Colombia, (…). En caso de incumplimiento podría ser sancionado por la Junta Central de Contadores.

Grupo	Marco	Norma Aplicable	División
Grupo 1	**Anexo 1**	**NIIF plenas**	**Normas**
Grupo 2	**Anexo 2**	**NIIF para las PYMES**	**Secciones**
Grupo 3	**Anexo 3**	**Normas de Información Financiera**	**Capítulos**

(…) el CTCP ha resuelto las consultas 2017-0058, 2016-0551, 2015-0167, 2015-639 y 2015-0056, 2015-0791, 2016-0922, 2016-0645, 2016-0803, 2017-0051, 2017-0121, 2017-0302, 2017-0320, 2017-0612 (…).

Responsabilidad del contador en la firma de estados financieros

Concepto	Pregunta
2017-0058	*"En la sociedad (…) fue designado según resolución (…) como depositario el señor (…) desde el día 18 de abril de 2016, del mismo modo el 12 de enero de 2017 recibimos documentos contentivos de balances contables de 2015 con fecha 14 de Julio de 2016, por medio de los cuales Revisor Fiscal y contador firman los balances a 31 de Diciembre de 2015 de la empresa que esta intervenida por la Sociedad de Activos Especiales SAE, cuando no tienen responsabilidad ni autorización alguna para firmar esos documentos, teniendo en cuenta que la Empresa y su administración como tal quedo en manos de la SAE y su Depositario a partir del día 18 de Abril de 2016.* *(…) ¿qué acciones legales contables se interponen para dejar sin valor y efecto jurídico dichos balances, que responsabilidad disciplinaria acarrean los profesionales contables para su actuar, ya que los actos entorpecen el normal funcionamiento de la administración encomendada por la Sociedad de Activos Especiales?"*

Respuesta

(…) los estados financieros son responsabilidad de la Administración de la Entidad, tal como está señalado en la Ley 1258 de 2008:

"Art. 28. Revisoría fiscal. En caso de que por exigencia de la Ley se tenga que proveer el cargo de Revisor Fiscal, la persona que ocupe dicho cargo deberá ser Contador Público titulado con tarjeta profesional vigente.

En todo caso las utilidades se justificarán en estados financieros elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y dictaminados por un Contador Público independiente.

Art. 37. Aprobación de estados financieros. Tanto los estados financieros de propósito general o especial, como los informes de gestión y demás cuentas sociales deberán ser presentadas por el representante legal a consideración de la asamblea de accionistas para su aprobación (…)".

Por otra parte, la Ley 222 de 1995, en sus artículos 37 y 38 define estados financieros Certificados y Dictaminados en los siguientes términos: *(…)*

Art. 38. Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas. (Subrayado por fuera del texto original)

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "*ver la opinión adjunta*" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o Contador Público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.

Por consiguiente, entendemos que los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 están debidamente certificados, esto es firmados por el Representante Legal y el Contador Público, además, de que ellos se acompañan de la opinión profesional de un Contador Público que actúa como Revisor Fiscal de la Entidad. Debemos precisar que para que el Contador Público emita su dictamen como Revisor Fiscal, se requiere previamente que los estados financieros hayan sido certificados por el Representante Legal y el Contador Público de la entidad, por lo que no es viable que dichos estados solo presenten la firma del Contador Público y Revisor Fiscal.

En lo relacionado con las obligaciones del representante legal, particularmente con la rendición de cuentas y entrega de la información contable (libros, documentos y soportes), una vez se acepte su renuncia o sea retirado del cargo y se designe nuevo administrador, el saliente no solo debe presentar, a consideración del órgano social competente, la rendición de las cuentas de su gestión, en la forma y términos señalados en el artículo 45 y siguientes de la Ley 222, sino que además debe hacer entrega de todos los bienes bajo su responsabilidad, lo que sin duda alguna incluye los libros de contabilidad y de actas; comprobantes de las cuentas; soportes de contabilidad y la correspondencia relacionada con la misma, información, documentos y archivos que por disposición legal, deben mantenerse en la forma y términos prescritos en el artículo 60 del C. de Co., en concordancia con el 134 del Decreto 2649/93.

Tal como se infiere del párrafo anterior, las cuentas sobre la gestión que debe presentar el representante legal deben ser aprobadas, pero tal circunstancia no exonera de responsabilidad al administrador ni al contador, asesores o al Revisor Fiscal que hubieren participado en el mismo. Lo que significa que, no obstante haber sido aprobada su gestión, continuarán respondiendo por los perjuicios que por dolo o culpa hayan causado a la sociedad, a los asociados o terceros, tal como lo prevé el Art. 24 de la Ley 222 de 1995 (Ver concepto 220-73061, 31 de octubre de 2003, de la Superintendencia de Sociedades).

En conclusión, este Consejo considera que los estados financieros certificados y dictaminados al cierre de diciembre de 2015, generan efectos legales frente a terceros, independientemente de que ellos hayan sido presentados con posterioridad a la fecha de intervención de la sociedad de activos especiales, la cual entendemos es el 18 de abril de 2016, o de que exista información adicional que genere ajustes en la información financiera derivada de la intervención de la entidad.

En todo caso, si los estados financieros fueron certificados y dictaminados con posterioridad a la fecha de intervención de la entidad, en ellos se deberían haber incorporado los ajustes y revelaciones correspondientes que resulten de la aplicación de la norma de hechos ocurridos después del período sobre el que se informa, que está incorporada en los marcos técnicos correspondientes, así como, la evaluación de la Entidad como negocio en marcha.

Adicionalmente, debemos anotar que un Contador Público es responsable de todo acto que haya firmado con su número de tarjeta y aunque sus derechos y obligaciones con la empresa terminan en la fecha que finaliza el vínculo laboral, es obligación suya dejar resueltos todos los aspectos relacionados con su trabajo y ejercicio profesional. Algunos artículos de la Ley 43 de 1990 que se refieren a estas obligaciones son los siguientes

"Art. 1. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión."

"Art. 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance."

"Art. 35. El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos."

"37.4 Responsabilidad. Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable.

En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética, promueve la confianza de los usuarios de los servicios del Contador Público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión." (...)

Revisor Fiscal- dictamen

Concepto	Pregunta
2017-0078	*"(…) Para efectos de la aplicación del numeral 2 del artículo 205 del Código de Comercio, cuál es el alcance de la expresión "o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos… de la misma sociedad."* *Para el caso en particular, se trata de una institución de educación superior (…), donde el Revisor Fiscal es consocio de un docente que, tiempo después de la elección del Revisor Fiscal, fue nombrado como decano de una facultad de dicha Universidad y por ende hace parte del Consejo Académico, quien ejerce funciones específicas del área de la docencia.* *La consulta radica en determinar si existe la inhabilidad prescrita en la norma transcrita, para continuar en la revisoría Fiscal.* *Una universidad privada, perteneciente al grupo 2, no cumplió con la aplicación obligatoria de la NIIF PYMES durante el año 2016, debido al atraso en el proceso de construcción de un nuevo software para tales efectos. En esta situación, el dictamen de Revisor Fiscal sobre los estados financieros se debe formular:* *a) con un párrafo de salvedad sobre el incumplimiento expreso del Marco Técnico Normativo de NIIF vigente aplicable en Colombia, ya que se siguió aplicando a nivel transaccional las normas locales derogadas a 31 de diciembre de 2015.* *b) Por las mismas circunstancias no sería procedente afirmar que la auditoría de los estados financieros se llevó a cabo de acuerdo con las normas internacionales de auditoría, o* *c) Abstenerse de emitir opinión. (…)"*

Respuesta

(…) en nuestra opinión, la elección del consocio del Revisor Fiscal como decano y miembro del Consejo académico, organismo dedicado a funciones específicas del área de la docencia, no materializa inhabilidad para el Revisor Fiscal, por cuanto no se genera incidencia del decano en temas relacionados con la administración de los recursos de la Institución de educación superior o en la definición de temas relacionados con la generación y aprobación de estados financieros.

Sobre el interrogante planteado en su segunda pregunta, nos permitimos señalar que se encuentra resuelta en el concepto (…) con número de radicación 2016-0083, (…). De igual manera, el Código de Ética, compilado en el Anexo No. 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el Contador Público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (…) o de la entidad contratante (...)

Revisor Fiscal - actuaciones

Concepto	Pregunta
2017-0927	*"(…) 1. ¿La revisoría fiscal me puede exigir que le envíe la información (auxiliares) a revisar vía electrónica?* *2. ¿Al realizar el envío de la información por vía electrónica no se genera un riesgo para la Empresa al salir la información al exterior?* *3. ¿Si se tiene un contrato con la revisoría fiscal por horas presenciales, la revisión de la información no se debería realizar dentro de nuestra empresa y con los soportes físicos? (…)"*

Respuesta

(…) Acerca de las preguntas 1 y 3, en nuestra opinión, tal como lo menciona el artículo 46 de la Ley 43 de 1990, citado anteriormente, las funciones y responsabilidades de contratista y contratante, debe quedar debidamente documentada por escrito, y así mismo, establecer las diferentes condiciones bajo las cuales se prestará el servicio en mención. Adjuntamos la norma antes citada:

"Artículo 46. Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el Contador Público fijará sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancias en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el Contador Público y el usuario."

Respecto a la pregunta 2, en nuestra opinión, toda información que sea suministrada por parte de la Administración de la Entidad al Revisor Fiscal para adelantar su labor de auditoría, debe ser tratada por este profesional con el mayor nivel de confidencialidad, garantizando que solamente se tenga acceso a la misma por las personas involucradas en el desarrollo de la labor de revisoría fiscal y evitando al máximo la materialización de cualquier riesgo potencial o amenazas delimitadas en el Código de Ética, compilado en el Anexo No. 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado en el Decreto 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016.

Revisor Fiscal - funciones

Concepto	Pregunta
2017-0143	*1. Es verdad que un Revisor Fiscal NO ESTA OBLIGADO a Firmar estados financieros mensuales, que solo la Ley le obliga a hacerlo con los de diciembre que es cuando los dictamina ya que solo hace recomendaciones mensuales sobre los mismos?* *2. Si en una Propiedad Horizontal o empresa llega un contador y a esa fecha la contabilidad no cumple con lo dispuesto en la Ley 1314 de 2009 y decreto 2706 de 2012, este debe firmar los estados financieros mensuales cuando ha advertido desde el inicio verbal y por escrito del incumplimiento, este puede ser sancionado o no por la JCC, por ese hecho de no firmarlos?* *3. Si al corte de 2016 los estados financieros No están firmados por el contador y el administrador que actuaron como responsables de la misma, y llegan otros profesionales, estos los pueden firmar con salvedad de NO HABER ESTADO presentes en la elaboración de los mismos, que problemas legales pueden tener al firmarlos?* *4. ¿Una contadora en P.H. me manifiesta que si el conjunto no está acogido a la Ley 1314 de 2009, y si ella firma los estados financieros mensuales lo pueden sancionar (…)?"*

Respuesta

(…) 1. El artículo 7° del artículo 207 del Código de Comercio, acerca de las funciones del Revisor Fiscal, establece:

*"**Art. 207. Funciones del Revisor Fiscal.** Son funciones del Revisor Fiscal:*

(…) 7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;"

De acuerdo con lo anterior y dando respuesta a la primera pregunta, en nuestra opinión, es obligación del Revisor Fiscal el firmar todos los estados financieros que sean emitidos por parte de la Entidad y acompañarlos del correspondiente dictamen o informe.

No solo se deben firmar los estados financieros de fin de periodo por parte del Revisor Fiscal, ya que en algún momento por solicitud de algún ente competente se deberán presentar estados financieros de periodos intermedios, debiendo ser presentados tal como lo establece el articulado antes citado.

Ahora bien, será responsabilidad del Contador Público establecer a través del contrato de prestación de servicios profesionales, el alcance del trabajo para estados financieros intermedios, dado que las Entidades del Grupo Nº 2 que aplican NIIF para PYMES de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos contables contenidos en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios no hay obligatoriedad de preparación y presentación de los estados financieros intermedios.

2. El numeral 100.8 del código de ética para profesionales de la contabilidad, contenido en el Decreto 2420 de 2015 y modificado por los decretos 2496 de 2015 y 2131 y 2132 de 2016, establece:

"100.8 El profesional de la contabilidad evaluará cualquier amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales cuando conozca, o podría esperarse razonablemente que conozca, circunstancias o relaciones que pueden comprometer el cumplimiento de los mismos.

100.9 El profesional de la contabilidad tendrá en cuenta los factores cualitativos y cuantitativos al evaluar la significatividad de una amenaza. En la aplicación del marco conceptual, el profesional de la contabilidad puede encontrar situaciones en las que las amenazas no se pueden eliminar o reducir a un nivel aceptable, bien porque la amenaza es demasiado importante o bien porque no se dispone de salvaguardas adecuadas o porque éstas no se pueden

aplicar. En tales situaciones, el profesional de la contabilidad rehusará prestar el servicio o la actividad profesional específicos de que se trate o lo discontinuará, o, cuando sea necesario, renunciará al encargo (en el caso de un profesional de la contabilidad en ejercicio) o a la entidad para la que trabaja (en el caso de un profesional de la contabilidad en la empresa).”

Así las cosas, respecto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, basados en la normatividad antes citada, el Contador Público deberá evaluar las posibles amenazas que puedan afectar el cumplimiento y adecuada aplicación de los principios fundamentales de la profesión antes de aceptar el encargo, y de acuerdo con su experiencia y el impacto de dichas amenazas el establecer salvaguardas que permitan eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Entre este tipo de salvaguardas está el efectuar los ajustes a que haya lugar o en su defecto el no aceptar el encargo.

El Contador Público de la Copropiedad al no firmar los estados financieros estaría incumpliendo sus funciones y en su defecto, cualquier usuario de esa información al considerar que dicha actuación le afecta de manera directa o indirecta, podría presentar queja formal debidamente documentada ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, el cual es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones, según lo establece el artículo 45 de la Ley 43 de 1990.

3. El artículo 19 del Decreto 410 de 1971, denominado Código de Comercio, en el numeral tercero establece “*Todo comerciante tiene obligación de llevar la contabilidad regular de negocios conforme a las prescripciones legales*”. Así mismo, el artículo 445 del mismo decreto, establece “*Al fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año el treinta y uno de diciembre, las sociedades anónimas deberán cortar sus cuentas y producir el inventario y el balance general de sus negocios. El balance se hará conforme a las prescripciones legales y a las normas de contabilidad establecidas*.”. Así las cosas, aprobar estados financieros del año 2016 que no estén bajo los nuevos marcos normativos contenidos en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios es violar la Ley lo que podría llevar a que las decisiones tomadas en las asambleas sean ineficaces en lo relacionado con la aprobación de los estados financieros y la distribución de las utilidades.

Acerca de su tercera pregunta, tal como se enunció anteriormente, el Contador Público ante la presencia de amenazas debe establecer las salvaguardas necesarias para eliminar o reducirlas a su menor expresión; para el caso particular planteado en la consulta, se deberán efectuar las validaciones necesarias para corroborar la razonabilidad de las cifras y generar los ajustes a que haya lugar para que dicha información se ajuste a los marcos técnicos normativos vigentes.

La salvedad planteada en la pregunta no es procedente por cuanto el Contador Público y el administrador al firmar los estados financieros garantizan la razonabilidad de las cifras incluidas en los estados financieros. En el momento en que el Revisor Fiscal tenga imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y además el impacto en los estados financieros sea material y generalizado, este profesional podría manifestar una denegación de opinión (abstención).

4. Referente a su cuarta pregunta, en nuestra opinión, es necesario establecer si los estados financieros se firmaran como Contador Público de la copropiedad o como Revisor Fiscal de la misma. Como Contador Público al firmar los estados financieros y esta información no estar elaborada bajo los nuevos marcos técnicos normativos puede ser requerido por la JCC en caso de alguna queja presentada ante este organismo. Como Revisor Fiscal será su obligación firmarlos acompañándolos de su dictamen o informe correspondiente, en donde deberá indicar la no aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos para la generación de dichos estados financieros.

Revisor Fiscal - sociedades en liquidación forzosa

Concepto	Pregunta
2017-0235	*"(…)* *1. Si una entidad S.A. entra en liquidación forzosa el 02 de febrero de 2017, el Revisor Fiscal que tienen contratado debe firmar los estados financieros del cierre de diciembre de 2016 y enero de 2017?* *2. Al día que se toma la entidad para la liquidación forzosa, con base en el contrato que tiene la entidad con la Revisoría Fiscal se le cancelaron los honorarios del mes de diciembre de 2016 pero no habían hecho el cierre para que firmara los estados financieros de diciembre de 2016, los debe firmar?* *3. Para la liquidación en febrero de 2017 nombraron los Auditores (Revisores Fiscales) pero ellos manifiestan que deben iniciar sus funciones partiendo de los saldos del 01 de febrero de 2017 por tal razón se le debe entregar los estados financieros de diciembre de 2016 y enero de 2017 firmados por Revisor Fiscal que tenía la entidad antes de iniciar la liquidación forzosa?* *4. Si el Revisor Fiscal estuviera obligado a firmar y manifiesta que no lo hace, que debemos hacer para que cumpla con la obligación? (…)"*

Respuesta

(…) Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para PYMES.

La Circular Externa No. 011 del 22 de julio de 1997, acerca de los revisores fiscales, establece:

"Dado que es función de esta Superintendencia tramitar el proceso de Liquidación Obligatoria de las personas jurídicas a que aluden los artículos 90 de la Ley 222 de 1995 y 23 del Decreto 1080 de 1996, y en atención a que con frecuencia los antiguos administradores tratan de participar en la liquidación, interfiriendo el proceso y asumiendo deberes y derechos de los que carecen, este Despacho ha considerado conveniente formular las siguientes precisiones: (…)

Revisor Fiscal.

En las sociedades que adelanten procesos liquidatarios y que de acuerdo con la Ley o los estatutos estén obligados a tener Revisor Fiscal, éste continuará con las funciones inherentes a su cargo.

En el evento de que el Revisor Fiscal presente renuncia al cargo, previamente a la aceptación de la misma, deberá rendir un informe y dictamen de acuerdo con los parámetros exigidos en el Procedimiento No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública relacionado con la labor realizada sobre los estados financieros, cortados a un mes de anterioridad respecto de la fecha de presentación de su renuncia. El liquidador deberá convocar al órgano competente para considerar la renuncia y proceder de inmediato a designar a su reemplazo.".

Se debe entender que la aplicación de los procedimientos debe corresponder a los nuevos marcos normativos aplicables y conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, toda vez que las orientaciones con fecha de expedición antes de la Ley 1314 de 2009, se entienden derogadas.

El anexo Nº 2 del Decreto 429 de 2015 establece:

"Hipótesis de negocio en marcha

3.8 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta Norma evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer que cesen sus operaciones, o cuando no exista otra

alternativa más realista que hacer esto. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo."

Respecto a su primera y segunda pregunta, en nuestra opinión, previo cierre contable, emisión y certificación de los estados financieros a cargo de la administración, el Revisor Fiscal contratado antes de iniciar la liquidación forzosa, deberá dictaminar los estados financieros del cierre de diciembre de 2016, con base en el desarrollo del trabajo de auditoría para efectos de medir la razonabilidad de las cifras, validación de la efectividad del sistema de control interno, y la evaluación de la hipótesis de negocio en marcha (sobre las cifras a 31 de diciembre de 2016) y los demás elementos enunciados en los artículos 207 y subsiguientes del Código de Comercio.

Con respecto al dictamen al 31 de enero de 2017, se deberá evaluar los términos del encargo que ha firmado el Revisor Fiscal para el desarrollo de su función, por cuanto la responsabilidad es la de emitir un dictamen sobre los estados financieros de cierre de ejercicio, esto sería al 31 de diciembre de 2017.

Acerca de su tercera pregunta, en nuestra opinión, ante el cambio de Revisor Fiscal a partir del mes de febrero de 2017, será responsabilidad del nuevo Revisor Fiscal emitir un dictamen sobre los estados financieros por el período comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2017, considerando el Decreto 2101 de 2016, compilado en el Anexo Nº 5 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, para lo cual podrá aplicar la Norma Internacional de Auditoría 510 encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura, que trata de la responsabilidad que tiene el Revisor Fiscal en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos.

En cuanto a su cuarta pregunta, en nuestra opinión, si el Revisor Fiscal estando obligado a dictaminar los estados financieros emitidos y certificados por parte de la Administración, se niega a hacerlo, la peticionaria deberá evaluar sí dichas actuaciones ponen en riesgo los intereses de la Entidad, Invitamos gentilmente a la consultante a que basada en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, presente queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, el cual es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones.

La responsabilidad de emitir una opinión acerca de los estados financieros debe estar explicita dentro de la carta del encargo y estar dentro de la vigencia del nombramiento del Revisor Fiscal. (...)

Revisor Fiscal suspendido

Concepto	Pregunta
2017-0263	*"(…) Así las cosas y según lo expuesto en los párrafos anteriores la Cooperativa en este momento se encuentra sin el cargo de Revisor Fiscal, como consecuencia que la anterior Firma presentó su renuncia ante la Asamblea y la reportó a la Cámara de Comercio y que el Revisor Fiscal electo el 25 de enero del año en curso, se encuentra en efecto suspendido y no figura ni siquiera en el Certificado de existencia y representación legal de Cooperativa.* *La inquietud como Gerente de la Cooperativa está en cuál es el procedimiento a seguir para subsanar esta novedad y si teniendo en cuenta la proximidad de la Asamblea Ordinaria de Asociados, la empresa puede optar por contratar a un Contador Público Independiente a fin de que imparta el dictamen a los Estados Financieros para que estos puedan ser presentados y colocados a disposición de la Asamblea para su aprobación.* *Cabe aclarar que tanto la Ley 79 de 1.988 como los Estatutos de la Sociedad obligan a tener Revisor Fiscal, pero lastimosamente por este término de tiempo el cargo se encuentra vacante y el deseo de la Administración es cumplir con los requisitos legales de presentar los Estados Financieros debidamente certificados y dictaminados, aun mas cuando la entidad que cumple la labor de vigilancia y control, Superintendencia de Puertos y Transporte ha fijado para entrega de información financiera el próximo 22 de marzo de 2.017 (…)"*

Respuesta

Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

Dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, será responsabilidad de la administración el convocar a asamblea general extraordinaria con el fin de hacer el nombramiento de Revisor Fiscal. Dicha reunión extraordinaria deberá realizarse de acuerdo a los parámetros establecidos en el artículo 423 del Código de Comercio, el cual enuncia:

"Artículo 423. Reuniones extraordinarias de la asamblea general de accionistas. Las reuniones extraordinarias de la asamblea se efectuarán cuando lo exijan las necesidades imprevistas o urgentes de la compañía, por convocación de la junta directiva, del representante legal o del Revisor Fiscal.

El superintendente podrá ordenar la convocatoria de la asamblea a reuniones extraordinarias o hacerla, directamente, en los siguientes casos:

1) Cuando no se hubiere reunido en las oportunidades señaladas por la Ley o por los estatutos;

2) Cuando se hubieren cometido irregularidades graves en la administración que deban ser conocidas o subsanadas por la asamblea, y

3) Por solicitud del número plural de accionistas determinado en los estatutos y, a falta de esta fijación, por el que represente no menos de la quinta parte de las acciones suscritas.

La orden de convocar la asamblea será cumplida por el representante legal o por el Revisor Fiscal."

Revisor Fiscal - funciones

Concepto	Pregunta
2017-0328	*"De manera atenta me permito solicitar concepto respecto a las funciones que debe desempeñar en una empresa social del estado de índole territorial el Revisor Fiscal, especificando su campo de aplicación o su rol dentro de la entidad".*

Respuesta

(…) Dando respuesta a la peticionaria, acerca de su primera pregunta, en nuestra opinión, el artículo 207 del Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio), acerca de las funciones del Revisor Fiscal, establece:

"Art. 207. Funciones del Revisor Fiscal. Son funciones del Revisor Fiscal:

1o) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

2o) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;

3o) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;

4o) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

5o) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;

6o) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;

7o) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

8o) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y

9o) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las Leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

Parágrafo. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos."

Sobre este tema en particular, este Consejo ya se ha pronunciado en los siguientes conceptos: 2016-065; 2016-422; 2016-434; 2016-535; (…)

Revisor Fiscal - vinculación laboral

Concepto	Pregunta
2017-0335	*"¿Un Revisor Fiscal puede ser vinculado por contrato laboral, entendiendo que este tipo de relación consagra el elemento de subordinación o dependencia y si al mismo tiempo puede ser profesor de cátedra de la misma institución, con igual vinculación?"*

Respuesta

(…) El artículo 46 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, establece:

"Artículo 46. Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el Contador Público fijará sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancias en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el Contador Público y el usuario."

Los artículos 187, 204 y 206 del Código de comercio, acerca de la elección del Revisor Fiscal, establecen:

"ARTÍCULO 187. FUNCIONES GENERALES DE LA JUNTA O ASAMBLEA DE SOCIOS. La junta o asamblea ejercerá las siguientes funciones generales, sin perjuicio de las especiales propias de cada tipo de sociedad:

4) Hacer las elecciones que corresponda, según los estatutos o las Leyes, fijar las asignaciones de las personas así elegidas y removerlas libremente;

ARTÍCULO 204. ELECCIÓN DE REVISOR FISCAL. La elección del Revisor Fiscal se hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios.

ARTÍCULO 206. PERIODO DEL REVISOR FISCAL. En las sociedades donde funcione junta directiva el período del Revisor Fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión."

Así las cosas, basados en la normatividad antes citada, y dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, la vinculación laboral del Revisor Fiscal bien puede llevarse a cabo a través de un contrato de trabajo laboral o un contrato de prestación de servicios, entre otros mecanismos, siempre que así lo acordaran las partes contratantes y constara por escrito, como lo establece el articulado antes citado.

Sin embargo, independientemente de la modalidad en que el Revisor Fiscal sea contratado, su continuidad o destitución dependen del máximo órgano de dirección de la Sociedad y tampoco puede verse afectada su independencia y objetividad, las cuales son fundamentales para el cumplimiento de las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio y en los estatutos de la Sociedad.

Acerca de su segunda pregunta, en nuestra opinión, al ser profesor de catedra de la institución en donde el Contador Público se desempeña como Revisor Fiscal, dicha situación podría restar objetividad e independencia, los cuales se fundamentan como principios fundamentales de la profesión contable y definidos en el Código de Ética, específicamente en el literal b) del numeral 100.5, contenido en el Decreto 2420 de 2015, así:

"Principios fundamentales

100.5 El profesional de la contabilidad cumplirá los siguientes principios fundamentales:

(b) Objetividad – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales."

Además, los numerales 200.1, 200.2 y 200.3 de la sección 220 Conflicto de intereses, contenida en el Decreto 0302 de 2015 y compilado en el Decreto 2420 de 2015, dicen:

220.1 El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para identificar circunstancias que pueden originar un conflicto de intereses. Dichas circunstancias pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, la objetividad puede verse amenazada cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio compite directamente con un cliente o tiene un negocio conjunto o un acuerdo similar con uno de los principales competidores del cliente. También pueden verse amenazadas la objetividad o la confidencialidad cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio presta servicios a clientes cuyos intereses están en conflicto o cuando los clientes están enfrentados entre sí en relación con la cuestión o con la transacción de que se trata.

220.2 El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda existir y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Antes de aceptar o de continuar la relación con un cliente o un determinado encargo, el profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza originada por intereses o relaciones empresariales con el cliente o con un tercero.

220.3 Dependiendo de las circunstancias que originan el conflicto, resulta necesaria por lo general la aplicación de alguna de las siguientes salvaguardas:

(a) Notificar al cliente del interés o de las actividades empresariales de la firma que pueden suponer un conflicto de intereses y obtener su consentimiento para actuar en tales circunstancias, o

(b) Notificar a todas las partes relevantes conocidas de que el profesional de la contabilidad en ejercicio está actuando para dos o más partes con respecto a una cuestión en la que sus intereses respectivos están en conflicto y obtener su consentimiento para actuar de ese modo, o

(c) Notificar al cliente de que el profesional de la contabilidad en ejercicio no actúa con exclusividad para ningún cliente al prestar los servicios propuestos (por ejemplo, en un sector de mercado determinado o con respecto a un servicio específico) y obtener su consentimiento para actuar de ese modo." (…)

Revisor Fiscal en copropiedades

Concepto	Pregunta
2017-0337	*"(…) Tal y como lo requiere la Ley 675 de 2001 en su capítulo XIII (Del Revisor Fiscal del Edificio o conjunto), indica en su Artículo 56 la obligatoriedad del Revisor Fiscal en los conjuntos de uso comercial o mixto. Entendemos que el concepto de "mixto" hace referencia a un edificio o conjunto que cuente con al menos un (1) local comercial.* *Al respecto, queremos consultar si para tal efecto es requerido elegir el Revisor Fiscal aun cuando el local comercial del conjunto en la actualidad no viene desarrollando ningún objeto social, entre otros, porque dicho aparta-local no ha sido vendido y la decisión sobre el uso del mismo (local) es incierto. Con base en lo anterior, agradeceríamos su concepto al respecto, indicándonos en qué momento deberá ser nombrado el Revisor Fiscal para nuestra Propiedad Horizontal si fuese requerido (…)".*

Respuesta

(…) El Art. 56 de la Ley 675 de 2001 específica que los conjuntos de uso comercial o mixto están obligados a contar con Revisor Fiscal, el cual debe ser Contador Público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito en la Junta Central de Contadores. El Revisor Fiscal debe ser elegido por la Asamblea General de propietarios.

El Art. 56 también indica que en los conjuntos de uso comercial o mixto el Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el Administrador y/o los miembros del Consejo de Administración, cuando este exista.

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, teniendo en cuenta la naturaleza de la copropiedad (mixta) y basados en el articulado antes citado, será obligatorio el tener la figura de Revisor Fiscal efectuando su nombramiento de manera inmediata, independientemente que a la fecha el local comercial no esté desarrollando actividad alguna o su objeto social.

Para facilitar el entendimiento y la aplicación de los nuevos marcos técnicos, el CTCP emitió el 20 de octubre de 2015, la Orientación Técnica No. 15 "*Copropiedades de uso residencial o mixto*". (…)

Revisor Fiscal - reelección

Concepto	Pregunta
2017-0349	*"(…) ¿El Contador Público está atentando contra el código de ética profesional en el entendido que la selección del revisor está en manos de la Asamblea de asociados y hay una convocatoria amplia de participación para que otros contadores puedan presentar sus propuestas?* *¿En caso de que se esté transgrediendo alguna norma contable qué debe hacer el contador? (…)"*

Respuesta

(…) Si los estatutos de las entidades no disponen de otra forma, el periodo de vigencia del nombramiento de los revisores fiscales será de un año.

El máximo órgano de las entidades podrá reelegirlo cuantas veces lo considere conveniente, o removerlo en cualquier momento.

Con la entrada en vigencia de los nuevos marcos normativos técnicos normativos contenidos en el decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, el anexo Nº 4, incluye el código de ética de IFAC, que en el numeral 290.150, establece *"Vinculación prolongada del personal sénior (incluida la rotación de socios) con un cliente de auditoría*

Disposiciones generales

190.150 Se originan amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar al mismo personal sénior a un encargo de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado. La importancia de las amenazas depende de factores tales como:

- *El tiempo de pertenencia de dicha persona al equipo de auditoría,*
- *El papel de dicha persona en el equipo auditoría,*
- *La estructura de la firma,*
- *La naturaleza del encargo de auditoría,*
- *Sí se han producido cambios en el equipo directivo del cliente, y*
- *Si ha variado la naturaleza o la complejidad de las cuestiones contables y de presentación de información del cliente.*

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán las salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- *Rotación del personal sénior del equipo de auditoría.*
- *Revisión del trabajo del personal senior por un profesional de la contabilidad que no fue miembro del equipo de auditoría, o*
- *Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas control de calidad del encargo."*

Adicionalmente, no existe específicamente en la normatividad actual en Colombia un tiempo definido para la rotación de los revisores fiscales en las organizaciones, sin embargo, la Superintendencia Financiera mediante Circular Externa 028 del 2007, expidió el "*Código de Mejores Prácticas Corporativas – Colombia*", que establece los siguientes conceptos, aplicados a la presente consulta:

"Si bien el Código está dirigido a los emisores de valores, nada impide su aplicación por parte de aquellas empresas que, sin tener tal calidad, buscan avanzar significativamente en la adopción de mejores prácticas."

"3.2. Revisor Fiscal

Como se ha reconocido en los estándares y la práctica internacionales, el Revisor Fiscal puede ver afectada su independencia de diferentes maneras. La normatividad actualmente aplicable en el país al respecto puede complementarse con un conjunto de medidas que facilitan el mantenimiento de la independencia.

• Medida No. 37. Se recomienda no designar como Revisor Fiscal a personas o firmas que hayan recibido ingresos de la compañía y/o de sus vinculados económicos, que representan el veinticinco por ciento (25%) o más de sus últimos ingresos anuales.

• Medida No. 38. Se recomienda que el emisor o sus vinculados económicos, no contraten con el Revisor Fiscal servicios distintos a los de auditoría.

• Medida No. 39. Se recomienda que el emisor, en los contratos que suscriba con su revisoría fiscal, pacte cláusulas en las que la firma de revisoría se comprometa a rotar a las personas naturales que al interior adelantan dicha función con por lo menos una periodicidad de cinco (5) años. Igualmente, se recomienda pactar que la persona que ha sido rotada solamente pueda retomar la auditoría de la misma compañía luego de un periodo de dos (2) años. La misma recomendación aplica para los casos en los cuales el Revisor Fiscal sea una persona natural."

En conclusión, dando respuesta a las preguntas planteadas por el consultante, en nuestra opinión, basados en los conceptos anteriormente citados, no se transgreden los lineamientos planteados en el código de ética, por cuanto la elección del Revisor Fiscal es potestad única y absoluta de la Asamblea de asociados de la entidad (…).

Revisor Fiscal - dictamen

Concepto	Pregunta
2017-0009	*1- ¿Un Revisor Fiscal nombrado en junio de 2016, puede dictaminar Estados Financieros de vigencias anteriores (año 2014 y 2015)?*

Respuesta

(…) Los Contadores Públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el anexo 4 del decreto 2420 de 2015.

Así mismo, dicho anexo, será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios, a entidades del Grupo 1, Y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o, más de 200 trabajadores. Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El artículo 207 del Código de Comercio, acerca de las funciones del Revisor Fiscal, establece:

"ARTÍCULO 207. Son funciones del Revisor Fiscal:

(…)

Adicionalmente, el artículo 208 del Código de Comercio, acerca del Contenido del Informe del Revisor Fiscal, enuncia:

"Art. 208. Contenido de los informes del Revisor Fiscal. Balances Generales. El dictamen o informes del Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

1. *Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;*

2. *Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;*

3. *Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;*

4. *Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y*

5. *Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros."*

Dando respuesta a la consulta planteada por el consultante, en nuestra opinión, un Revisor Fiscal nombrado en junio de 2016, no puede dictaminar estados financieros de las vigencias 2014 y 2015, ya que dentro de su labor de auditoría no solo se encuentra el dictaminar los estados financieros; también se incluyen funciones de fiscalización, descritas en el articulado antes citado, las cuales, comprometen al profesional respecto de situaciones las cuales en la actualidad le sería imposible validar, tales como la firma de declaraciones tributarias, certificaciones, emisión de informes, emisión de recomendaciones, entre otras.

Ahora bien, la auditoría de estados financieros la podría realizar en calidad de auditor externo, validando previamente las inhabilidades, incompatibilidades y amenazas que el encargo pudiese generar (…).

Revisor Fiscal - responsabilidades y remoción

Concepto	Pregunta
2017-0362	*"Un Revisor Fiscal, que es despedido por la compañía en el mes de Marzo del año 2017, (como por dar fechas), debe cumplir funciones de Revisor Fiscal, tales como firmar impuestos de renta que se presentan en abril del 2017, y firmar los estados financieros del año 2016, cuando no le han sido entregados a la fecha de su despido los respectivos estados financieros para su revisión."*

Respuesta

(…) Dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, es responsabilidad del Revisor Fiscal saliente dejar en regla todos los temas relacionados con su gestión hasta la fecha en la cual haya ejercido el cargo. Así las cosas, para el caso enunciado en la pregunta, será responsabilidad del anterior Revisor Fiscal el efectuar un trabajo de revisión respecto de los estados financieros de la vigencia 2016, a fin de generar una opinión acerca de los mismos y firmar los correspondientes estados financieros en debida forma.

De igual manera deberá proceder con la declaración de renta 2016, previo suministro de la información, la cual es responsabilidad de la Administración de la Sociedad. Lo anterior, a fin de dar cumplimiento a los compromisos adquiridos por el Revisor Fiscal, relacionados en la carta de encargo suscrita para la vigencia 2016.

Cabe la pena mencionar que el artículo 187, establece:

"FUNCIONES GENERALES DE LA JUNTA O ASAMBLEA DE SOCIOS. La junta o asamblea ejercerá las siguientes funciones generales, sin perjuicio de las especiales propias de cada tipo de sociedad:

1) Estudiar y aprobar las reformas de los estatutos;

2) Examinar, aprobar o improbar los balances de fin de ejercicio y las cuentas que deban rendir los administradores;

3) Disponer de las utilidades sociales conforme al contrato y a las Leyes;

4) Hacer las elecciones que corresponda, según los estatutos o las Leyes, fijar las asignaciones de las personas así elegidas y removerlas libremente;

5) Considerar los informes de los administradores o del representante legal sobre el estado de los negocios sociales, y el informe del Revisor Fiscal, en su caso;

6) Adoptar, en general, todas las medidas que reclamen el cumplimiento de los estatutos y el interés común de los asociados;

7) Constituir las reservas ocasionales, y

8) Las demás que les señalen los estatutos o las Leyes.

PARÁGRAFO. Las funciones anteriores podrán cumplirse lo mismo en las reuniones ordinarias que en las extraordinarias, si en el contrato social o en las Leyes no se previene otra cosa."

Por tanto, la designación y remoción del Revisor Fiscal, lo efectuará el máximo órgano social, no se puede predicar un despido del Revisor Fiscal, será la remoción del cargo.

Revisor Fiscal - actuaciones

Concepto	Pregunta
2017-0371	*"HECHOS* *Para el período comprendido entre el 01 de enero al 02 de octubre de 2016, la organización en mención tenía inscritos como representante legal a (…) y como revisora fiscal principal a la contadora pública (…) ante COLDEPORTES.* *Mediante resolución 001819 del 03 de octubre de 2016, emitida por COLDEPORTES, nombra comité provisional integrado por (…). Para el día 15 de diciembre de 2016, se realizó asamblea extraordinaria de la Organización en mención, convocada por el comité provisional y donde se eligen nuevos miembros de los órganos de administración, control y dos miembros del órgano de disciplina. Para el día 22 de diciembre de 2016, en reunión de órgano de administración se designa al presidente del Comité Ejecutivo y Representante Legal de FEDERACIÓN. El 17 de enero de 2017, COLDEPORTES, mediante resolución No 000036, inscribe al nuevo órgano de administración, control y disciplina de la FEDERACIÓN. (…)* *1. Puede el representante legal y el Revisor Fiscal inscrito en enero de 2017 mediante resolución de Coldeportes No 000036, suscribir los informes y documentos de competencia de cada uno de ellos según los cargos, es decir, el nuevo Revisor Fiscal el dictamen de los Estados Financieros y el nuevo Representante Legal el informe de gestión con base en la información suministrada por la administración saliente.* *2. Respecto a las legalizaciones de los convenios pendientes de la vigencia 2016, con organismos que financian las operaciones como COLDEPORTES y COMITÉ OLÍMPICO COLOMBIANO, es deber del nuevo Representante Legal y Revisor Fiscal, acompañar con sus firmas respectivas rendiciones de cuentas."*

Respuesta

(…) Dando respuesta a las preguntas 1 y 2, en nuestra opinión, tanto el representante legal como el Revisor Fiscal inscritos en enero de 2017, fueron elegidos para adelantar una gestión respecto de la vigencia 2017, razón por la cual, para el caso del representante legal, este podría firmar sus informes respecto de operaciones del año 2016, efectuando las verificaciones correspondientes para garantizar la veracidad de la información y el cumplimiento de factores de control interno, propias de esas transacciones.

En cuanto al Revisor Fiscal, no podría darse esa situación, ya que, dentro de los informes propios de su cargo, no solamente se encuentra el emitir una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros; también debe opinar acerca del cumplimiento de factores legales, la adecuada implementación del sistema de control interno y las labores de fiscalización, los cuales a la fecha no podría verificar en debida forma. Para este caso, se debería recurrir a servicios de auditoría externa que pudieran emitir informes de carácter independiente acerca de dichas vigencias o en su defecto informes emitidos por los revisores fiscales que ejercieron durante dicha vigencia.

En el caso de las legalizaciones de los convenios pendientes de la vigencia 2016, entiende este Consejo que fueron presentados en el año 2017, fecha en la cual el Representante Legal tendrá que ejercer sus funciones entre las que se encuentra la firma y aprobación de dichos convenios. Para el caso del Revisor Fiscal deberán ejercer sus funciones respectivas según

esté establecido en los términos de la carta de acuerdo, los estatutos de la sociedad o las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio, así:

"ARTÍCULO 207. Son funciones del Revisor Fiscal:

1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;

3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;

4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;

6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;

7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y

9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las Leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

10) Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-Ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores (…)."

Revisor Fiscal entrante y saliente

Concepto	Pregunta
2017-0377	"*Me gustaría que Ustedes me explicaran cómo es el proceso de empalme entre el Revisor Fiscal entrante y el saliente"*

Respuesta

(…) La NIA-510 ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA, en sus numerales 6 y 9 establece lo siguiente:

"6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref.: Apartados A1-A2)

(a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;

(b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y

(c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref.: Apartados A3–A7)

(i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;

(ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o

(iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura. (…)

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315"

Así las cosas, acerca de la pregunta planteada por la consultante, en nuestra opinión, el Revisor Fiscal entrante debe considerar los términos de la normatividad antes citada y recibir como mínimo copia de las comunicaciones enviadas a la gerencia y de los informes emitidos durante el último periodo por parte del Revisor Fiscal saliente.

De no ser suministrados por parte del Revisor Fiscal saliente, la Administración deberá suministrar dichos informes al Revisor Fiscal Entrante. Lo anterior, dando mención al numeral 9° del Capitulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990, el cual establece acerca del Código de Ética Profesional:

"***37.9 Respeto entre colegas.*** *El Contador Público debe tener siempre presente que la sinceridad, la buena fe y la lealtad para con sus colegas son condiciones básicas para el ejercicio libre y honesto de la profesión y para convivencia pacífica, amistosa y cordial de sus miembros*."

Revisor Fiscal- responsabilidad y alcance del

Concepto	Pregunta
2017-0497	*"¿(…) esta Entidad dentro del análisis de uno de los trámites antes referidos ha tenido conocimiento que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante el concepto número 115 de julio 29 de 1997, frente a la elección del Revisor Fiscal suplente ha manifestado lo siguiente:* *"1. Es necesario que las sociedades que están obligadas a tener Revisor Fiscal tengan Revisor Fiscal Suplente, en este evento puede darse alguna de las siguientes combinaciones:* *"a. Principal y Suplente (s) sean personas naturales.* *"b. El Principal persona natural y el Suplente persona jurídica.* *"c. El Principal persona jurídica y el Suplente persona natural.* *"d. Principal y Suplente sean personas jurídicas distintas"* *Respecto a la posibilidad planteada en el literal d), a través de la cual se plantea la posibilidad de que la revisoría fiscal principal y suplente sean desempeñadas por personas jurídicas distintas, es pertinente resaltar que la Junta Central de Contadores en Circular Externa 033 del 14 de octubre de 1999, estableció una posición distinta al pronunciarse en los siguientes términos:* *"Por su parte cuando la elección recae en una persona jurídica, corresponde a los órganos de elección de la persona contratante prever los mecanismos que permitan el reemplazo de la persona natural designada para ejercer la revisoría fiscal, en caso de ausencias temporales o definitivas, debidamente comprobadas. De esta manera, cuando se elige como Revisor Fiscal a una persona jurídica, ésta asume la obligación de designar al principal y al número de suplentes necesarios para cumplir la labor encomendada, de conformidad con los parámetros establecidos por el contratante de sus servicios" (Subrayado fuera de texto).* *Como se observa, la Junta Central de Contadores considera en esta reciente posición, que en el evento que la designación para el ejercicio de Revisor Fiscal recaiga en una persona jurídica, es esta la llamada a elegir a las personas naturales que desempeñaran tanto el cargo de Revisor Fiscal principal como el de suplente.* *En este orden de ideas, esta Superintendencia agradece se suministre respuesta a las siguientes inquietudes:* *1. Es actualmente la posición del Consejo, la contenida en la Circular Externa 033 del 14 de octubre de 1999 o aquella contenida en el concepto número 115 de julio 29 de 1997, específicamente la señalada en el literal d) antes citado de este último documento.* *2. SI el literal d) del concepto número 115 de julio 29 de 1997 sigue siendo la posición institucional, y por ello la revisoría fiscal principal y suplente puede ser desempeñada por parte de distintas personas jurídicas, debe entenderse entonces que cada firma de auditoría debe (i) nombrar a un Revisor Fiscal principal y un suplente y por ende la sociedad tendría cuatro (4) revisores fiscales, es decir un principal y un suplente designado por parte de cada una de las firmas de auditoría nombradas por el máximo órgano social? (ii) ¿Cómo se entendería en este evento el cumplimiento de la normatividad sobre aseguramiento de la información dentro de las labores de auditoría a cargo del Revisor Fiscal?*

Concepto	Pregunta
	3. En el mismo supuesto, en el caso de que la persona natural designada como Revisor Fiscal principal, se ausente de manera temporal o permanente, ¿quién lo reemplazaría? (i) la persona natural designada por su firma de auditoría como suplente? (ii) O el Revisor Fiscal suplente que ha sido designado por la otra firma de auditoría en razón del nombramiento efectuado por parte de la Asamblea de Accionistas? *4. Continuando con tal supuesto, si se concluye que el reemplazo del Revisor Fiscal principal, ante sus faltas permanentes o temporales, es el Revisor Fiscal suplente de la otra firma de auditoría (i) ¿qué normas reglamentan la actividad de coordinación para el adecuado desempeño del cargo? (ii) ¿Cómo se entendería en este evento el cumplimiento de la normatividad sobre aseguramiento de la información dentro de las labores de auditoría a cargo del Revisor Fiscal? (…)"*

Respuesta

(…) Dando respuesta a las preguntas 1 y 2 formuladas por el peticionario, en opinión de este Consejo, en caso de ser elegido como Revisor Fiscal, una persona jurídica, será responsabilidad de esa entidad la designación de la persona natural (Contador Público) que ejercerá las posiciones como principal o suplente, según corresponda. De igual forma es viable y válido el nombramiento de dos sociedades de contadores para ejercer la posición de Revisor Fiscal principal y suplente, nombradas cada una de manera independiente; respectivamente las actuaciones por parte de la persona jurídica nombrada como Revisor Fiscal suplente, serán efectivas, previa imposibilidad de ejercer por parte de la persona natural designada por la persona jurídica nombrada como Revisor Fiscal principal.

Por otra parte, es preciso manifestar que los términos establecidos por parte del CTCP en la consulta 115 del año 1997, se encuentran derogados.

Acerca de sus preguntas 3 y 4, en opinión del CTCP, al ser nombradas dos personas jurídicas para ejercer el cargo de Revisor Fiscal principal y Revisor Fiscal suplente, respectivamente, ante la ausencia de la persona natural designada por parte de la persona jurídica como Revisor Fiscal principal, de manera inmediata ejercerá las funciones aquella persona natural que la persona jurídica nombrada como Revisor Fiscal suplente haya designado como su suplente inmediato. De no poder este ejercer las funciones propias de su cargo como Revisor Fiscal suplente, entrarán a ejercer dicho rol, las demás personas naturales designadas por parte de la persona jurídica que haya sido seleccionada como Revisor Fiscal suplente, en el orden que ellos hayan establecido para poder efectuar la prestación del servicio de revisoría fiscal.

En cuanto a la coordinación del trabajo entre Revisor Fiscal saliente y entrante, aduciendo que el Revisor Fiscal suplente (persona jurídica) reemplace al Revisor Fiscal principal (persona jurídica), deberá manejarse dentro de los parámetros establecidos en la NIA 210 – Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría, acerca de la aceptación de una modificación en los términos del encargo de auditoría (Apartes 14 al 17), compilados en el Anexo No. 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015 y 2131 y 2132 de 2016. (...)

Revisor Fiscal en propiedad horizontal

Concepto	Pregunta
2017-0687	*¿Existe algún impedimento para que un contador que es miembro del Consejo de Administración de una propiedad horizontal haga y presente a la Asamblea un informe de Revisoría sobre ese mismo Consejo de Administración al cual pertenece?*

Respuesta

El Art. 207 del Código de Comercio establece que:

"*en las sociedades que sea meramente potestativo el cargo del Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos*".

Por otra parte, la Ley 675 de 2001, solo impone la obligación de Revisor Fiscal en las copropiedades de uso comercial o mixto, y este requisito no es requerido para las copropiedades de uso residencial:

"Art. 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, Contador Público con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto.

Art. 57. Funciones. Al Revisor Fiscal como encargado del control de las distintas operaciones de la persona jurídica, le corresponde ejercer las funciones previstas en la Ley 43 de 1990 o en las disposiciones que la modifiquen, adicionen o complementen, así como las previstas en la presente Ley.

Así, cuando se trate de una copropiedad de uso residencial, el Revisor Fiscal cumplirá las funciones asignadas por la asamblea, pero en el caso de que este no sea Contador Público, estaría inhabilitado para firmar balances o dictaminar sobre ellos".

(…)

Revisor Fiscal - actuaciones

Concepto	Pregunta
2017-0697	*"(…) Les pido, apoyarnos con su concepto sobre la competencia del revisor contrato vigente sobre lo siguiente-* *1. Es copropiedad hace dos años y medio. El constructor registro Escritura Pública con coeficientes, que es cuestionada por copropietarios y la que afirma que el constructor no pagará 100% expensas. compete conceptuar al revisor. hace 1 ano el PH recibió esta escritura y no dijo nada. ¿hay responsabilidad por la falta de atención a temas del PH?* *2. No hubo presencia en la sede de Anapoima de la copropiedad durante el año, no visita presencial para verificar estado de bienes comunes. ¿le compete?* *3. Caja Menor 12 millones anual- Reglamento PH…"se debe manejar reglamentación caja menor cuando supera 10 millones o presentar una reglamentación". NO LO HIZO. 'La administradora manejo a su voluntad. Resultado a perdida contable mensual aumenta.* *4. Falta de mecanismos visibles para controlar administradora y hacerle cumplir decisiones del Consejo. Ej. Contratación personal extra. Actas, contabilidad -retrasos hasta de 2 meses.* *5. Reglamento PH incluye función RF" control sobre valores sociales. Hubo desborde de convivencia, no conceptuó* *6. Fue reelegido sin la administración presentar a la Asamblea otra opción de proponente. ¿Podemos solicitar en próxima asamblea extraordinaria fin agosto su remisión?* *7. Nos sentimos intimidados con el concepto del REVISOR- Grupo de adultos mayores que pedimos concreten asamblea extraordinaria por * gestión a perdida, * limbo por Escritura citada, * falta de entrega de informes financieros, * informe proceso zonas comunes del PH y * demanda a la constructora. * Cuestionar la permanencia del revisor buscando removerlo. CONCEPTUÓ el Revisor julio 28 (…)" La asamblea extraordinaria se debe sustentar objetiva y legalmente si existe motivación subjetiva puede dividir a la comunidad y causar desgaste social y económico en detrimento de la copropiedad".*

Respuesta

Acerca de su pregunta referente a los numerales 1, 2, 3, 4, 5 y 7, es preciso aclarar que el CTCP es un organismo de carácter consultivo respecto de temas en materia técnico contable, tal como se expuso al inicio del presente documento. Por tanto, el CTCP no tiene la competencia para pronunciarse acerca de las actuaciones de revisores fiscales y contadores públicos. Sin embargo, es importante que el peticionario evalué sí las actuaciones del Revisor Fiscal han puesto en riesgo los intereses de la copropiedad, para lo cual sugerimos, a que basado en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, presente queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, el cual es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones.

En cuanto a su segunda pregunta, planteada en el numeral 6, en nuestra opinión, las afirmaciones

hacen referencia a la impugnación de la elección del Revisor Fiscal para ordenar posteriormente una nueva elección con varias opciones, incluidas las de la Administración. Respecto a lo anterior, este Consejo planteó el procedimiento referente a la impugnación, en la consulta 2017-394 del 27 de abril de 2017, (…).

Algunas consideraciones de carácter general que pueden ser útiles para su caso son las siguientes:

En el caso de que los bienes conformen una entidad separada, independiente de los dueños, en la que las participaciones se distribuyan 60% y 40% respectivamente, se entendería que el excedente neto (utilidad o pérdida) es distribuido de conformidad con las participaciones en la entidad separada que ha sido constituida, salvo que acuerdos contractuales hayan previsto una forma distinta de la distribución de los ingresos y gastos.

La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance. (Art. 10 de La Ley 43 de 1990).

El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. (Art. 35 de la Ley 43 de 1990).

Cuando se considere que las actuaciones del Contador Público han puesto en riesgo los intereses de la consultante, con fundamento en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, se podrá presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, organismo encargado de la inspección y vigilancia de la profesión, para garantizar que la contaduría pública sea ejercida de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones.

Revisor Fiscal lineamientos en PH

Concepto	Pregunta
2017-0903	*(…) 1. ¿La asamblea debe tomar alguna decisión acerca de la presunta relación entre el presidente del consejo y la revisora fiscal?* *2. ¿Qué sucede si durante la asamblea alguien presenta una prueba de que esta relación es cierta?* *3. ¿La asamblea extraordinaria se puede realizar con el único fin de presentar una liquidación de seguros, sin que esto genere la toma de decisiones, sería una reunión informativa?* *4. ¿La revisora fiscal puede presentar la auditoría realizada por otro profesional Contador Público, sin que este se encuentre presente, además de ser un documento de más de un año de elaborado?* *5. ¿En qué sitio debe realizar el Revisor Fiscal hacer la revisión de los documentos y soportes contables, este puede sacar dicha documentación de la oficina de la administración?* *6. ¿Si la revisora fiscal dentro de su proceso de auditoría y revisión encuentra falencias de control interno se las debe informar de inmediato a la asamblea, o puede hacerlo directamente al administrador de la copropiedad o al consejo, o debe esperar a la presentación de informe de marzo de 2018?* *7. ¿Los hallazgos de revisoría fiscal se deben informar de inmediato o solamente cuando se dictaminen los estados financieros a 31 de diciembre del año en curso?* *8. ¿Si dentro de la auditoría realizada por el Revisor Fiscal encuentra fallas cometidas por el contador las cuales le generan perjuicios a la copropiedad, que procedimiento debe seguir?* *9. ¿Si la copropiedad lleva la contabilidad bajo 2649 y no ha realizado la transición a NIF, la revisora debe realizar algún hallazgo o sugerencia?, ¿en qué momento lo debe realizar y ante quien lo debe reportar?* *10. ¿El Revisor Fiscal debe informar si los miembros del consejo de administración coadministran la propiedad?* *11. El Revisor Fiscal incurre en alguna falta al asistir a una reunión citada solo para algunos miembros del consejo, donde se toman decisiones, pero donde no se encuentra la mayoría porque no fueron citados. (…)"*

Respuesta

(…) ***¿La asamblea debe tomar alguna decisión acerca de la presunta relación entre el presidente del consejo y la revisora fiscal?***

¿Qué sucede si durante la asamblea alguien presenta una prueba de que esta relación es cierta?

Acerca de las inquietudes 1 y 2 planteadas por la consultante, es preciso aclarar que el CTCP es un organismo de carácter consultivo respecto de temas en materia técnico contable, tal como se expuso al inicio del presente documento. Por tanto, al no tener estas preguntas, un enfoque técnico contable, este Consejo no tiene competencia para pronunciarse sobre estos asuntos.

¿La asamblea extraordinaria se puede realizar con el único fin de presentar una liquidación de seguros, sin que esto genere la toma de decisiones, sería una reunión informativa?

El Artículo 39 de la Ley 675 de 2001, acerca de la Asamblea General, establece:

*"**ARTÍCULO 39. Reuniones.***

(…) Se reunirá en forma extraordinaria cuando las necesidades imprevistas o urgentes del edificio o conjunto así lo ameriten, por convocatoria del administrador, del consejo de administración, del Revisor Fiscal o de un número plural de propietarios de bienes privados que representen por lo menos, la quinta parte de los coeficientes de copropiedad.

PARÁGRAFO 1º. Toda convocatoria se hará mediante comunicación enviada a cada uno de los propietarios de los bienes de dominio particular del edificio o conjunto, a la última dirección registrada por los mismos. Tratándose de asamblea extraordinaria, reuniones no presenciales y de decisiones por comunicación escrita, en el aviso se insertará el orden del día y en la misma no se podrán tomar decisiones sobre temas no previstos en este."

Así las cosas, dando respuesta a la tercera pregunta, en nuestra opinión, si el tema objeto de análisis cumple las características expuestas en el articulado antes citado, podrá ser tratado en Asamblea Extraordinaria.

¿La revisora fiscal puede presentar la auditoría realizada por otro profesional Contador Público, sin que este se encuentre presente, además de ser un documento de más de un año de elaborado?

Para su cuarta pregunta, en nuestra opinión, basados en el contexto de la pregunta y en los antecedentes planteados por la peticionaria, será obligación del Revisor Fiscal el mencionar que dicha labor de auditoría fue desarrollada por otro profesional y establecer si el contenido de dicha auditoría, basados en el principio de oportunidad, es razonable para efectos de cubrir el alcance del encargo de carácter particular atendido por el Revisor Fiscal.

¿En qué sitio debe realizar el Revisor Fiscal hacer la revisión de los documentos y soportes contables, este puede sacar dicha documentación de la oficina de la administración?

Respecto a la pregunta 2, debemos considerar los requerimientos de los siguientes artículos contenidos en la Ley 43 de 1990: *"Artículo 63. El Contador Público está obligado a guardar la reserva profesional en todo aquello que conozca en razón del ejercicio de su profesión, salvo en los casos en que dicha reserva sea levantada por disposiciones legales.*

Artículo 64. Las evidencias del trabajo de un Contador Público, son documentos privados sometidos a reservas que únicamente pueden ser conocidos por terceros, previa autorización del cliente y del mismo Contador Público, o en los casos previstos por la Ley.

Artículo 65. El Contador Público deberá tomar las medidas apropiadas para que tanto el personal a su servicio, como las personas de las que obtenga consejo o asistencia, respeten fielmente los principios de independencia y de confidencialidad.

Artículo 66. El Contador Público que se desempeñe como catedrático podrá dar casos reales de determinados asuntos, pero sin identificar de quién se trata.

Artículo 67. El Contador Público está obligado a mantener la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones de personas a cuyo servicio hubiere trabajado o de los que hubiere tenido conocimiento por razón del ejercicio del cargo o funciones públicas, salvo en los casos contemplados por disposiciones legales. Parágrafo. Las revelaciones incluidas, los estados financieros y en los dictámenes de los Contadores Públicos sobre los mismos, no constituyen violación de la reserva comercial, bancaria o profesional."

En nuestra opinión, toda información que sea suministrada por parte de la Administración de la Entidad al Revisor Fiscal para adelantar su labor de auditoría, debe ser tratada por este profesional con el mayor nivel de confidencialidad, garantizando que solamente se tenga acceso a la misma por las personas involucradas en el desarrollo de la labor de revisoría fiscal y evitando al máximo la materialización de cualquier riesgo potencial o

amenazas delimitadas en el Código de Ética, compilado en el Anexo No. 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado en el Decreto 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016.

¿Si la revisora fiscal dentro de su proceso de auditoría y revisión encuentra falencias de control interno se las debe informar de inmediato a la asamblea, o puede hacerlo directamente al administrador de la copropiedad o al consejo, o debe esperar a la presentación de informe de marzo de 2018?

¿Los hallazgos de revisoría fiscal se deben informar de inmediato o solamente cuando se dictaminen los estados financieros a 31 de diciembre del año en curso?

¿Si dentro de la auditoría realizada por el Revisor Fiscal encuentra fallas cometidas por el contador las cuales le generan perjuicios a la copropiedad, que procedimiento debe seguir?

Acerca de las preguntas 6, 7 y 8, nos permitimos señalar que se encuentra resuelta en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2017-490 del 31 de mayo de 2017, (…).

¿Si la copropiedad lleva la contabilidad bajo 2649 y no ha realizado la transición a NIF, la revisora debe realizar algún hallazgo o sugerencia, en qué momento lo debe realizar y ante quien lo debe reportar?

Para la pregunta 9, nos permitimos señalar que se encuentra resuelta en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2016-017 del 08 de enero de 2016, (…).

Adicionalmente debemos anotar que a partir del 1 de enero de 2015 (para copropiedades clasificadas en el Grupo 1 0 3), y del 1 de enero de 2016 (para copropiedades clasificadas en el _Grupo 2), el Decreto 2649 de 1993 ha quedado si vigencia, y por lo tanto los estados financieros que cubran posteriores a esta fecha deben ser elaborados con fundamento en las nuevas normas de información financiera compiladas en el Decreto 2420 de 2015. Continuar llevando la contabilidad con fundamento en el Decreto 2649 de 1993, hará que los informes certificados y dictaminados carezcan de validez legal, e impide que ellos sean utilizados como medio de prueba.

¿El Revisor Fiscal debe informar si los miembros del consejo de administración coadministran la propiedad?

Acerca de la pregunta 10, en nuestra opinión, no se encuentra una pregunta de carácter técnico, razón por la cual no podemos pronunciarnos al respecto, sin embargo, es importante que el Revisor Fiscal evalué las funciones del consejo de administración y verifique que las mismas se encuentren alineadas con los estatus de la Entidad.

El Revisor Fiscal incurre en alguna falta al asistir a una reunión citada solo para algunos miembros del consejo, donde se toman decisiones, pero donde no se encuentra la mayoría porque no fueron citados.

Para la pregunta 11, nos permitimos señalar que se encuentra resuelta en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2017-873 del 09 de octubre de 2017, (…).

Revisor Fiscal en propiedad horizontal

Concepto	Pregunta
2017-0905	*"1- Puede el administrador de una propiedad horizontal invitar al Revisor Fiscal con el que trabaja en otra copropiedad para que sea Revisor Fiscal en otra copropiedad en la que el administrador está trabajando?* *2- La empresa de administración que nos está administrando es una empresa de sociedad limitada y su socio principal es el contador de la empresa y firma los estados financieros del conjunto. ¿Hay inhabilidad en ello? ya que tiene el mayor capital de la empresa"*

Respuesta

(…) ***Puede el administrador de una propiedad horizontal invitar al Revisor Fiscal con el que trabaja en otra copropiedad para que sea Revisor Fiscal en otra copropiedad en la que el administrador está trabajando?***

El artículo 50 de la Ley 43 de 1990, establece:

"Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones."

Además, los numerales 200.1, 200.2 y 200.3 de la sección 220 Conflicto de intereses, contenida en el Decreto 0302 de 2015 y compilado en el Decreto 2420 de 2015, dicen:

220.1 El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para identificar circunstancias que pueden originar un conflicto de intereses. Dichas circunstancias pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, la objetividad puede verse amenazada cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio compite directamente con un cliente o tiene un negocio conjunto o un acuerdo similar con uno de los principales competidores del cliente. También pueden verse amenazadas la objetividad o la confidencialidad cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio presta servicios a clientes cuyos intereses están en conflicto o cuando los clientes están enfrentados entre sí en relación con la cuestión o con la transacción de que se trata.

220.2 El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda existir y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Antes de aceptar o de continuar la relación con un cliente o un determinado encargo, el profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza originada por intereses o relaciones empresariales con el cliente o con un tercero.

220.3 Dependiendo de las circunstancias que originan el conflicto, resulta necesaria por lo general la aplicación de alguna de las siguientes salvaguardas:

(a) Notificar al cliente del interés o de las actividades empresariales de la firma que pueden suponer un conflicto de intereses y obtener su consentimiento para actuar en tales circunstancias, o

(b) Notificar a todas las partes relevantes conocidas de que el profesional de la contabilidad en ejercicio está actuando para dos o más partes con respecto a una cuestión en la que sus intereses respectivos están en conflicto y obtener su consentimiento para actuar de ese modo, o

(c) Notificar al cliente de que el profesional de la contabilidad en ejercicio no actúa con exclusividad para ningún cliente al prestar los servicios propuestos (por ejemplo, en un sector de mercado determinado o con respecto a un servicio específico) y obtener su consentimiento para actuar de ese modo."

Así las cosas, dando respuesta a la consultante, respecto de su primera pregunta, en nuestra

opinión, aunque no existe normatividad expresa que genere inhabilidad acerca de la aceptación del cargo de Revisor Fiscal bajo las condiciones de la consulta, será responsabilidad del Contador Público el evaluar las posibles amenazas que puedan materializarse al momento de aceptar la designación de Revisor Fiscal de la Copropiedad. Lo anterior, a fin de aplicar y garantizar ante terceros el principio de independencia, definido en el código de ética compilado en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015 y los Decretos 2131 y 2132 de 2016.

La empresa de administración que nos está administrando es una empresa de sociedad limitada y su socio principal es el contador de la empresa y firma los estados financieros del conjunto. ¿Hay inhabilidad en ello? ya que tiene el mayor capital de la empresa.

Respecto a la pregunta 2, planteada en la consulta, en nuestra opinión, los términos de la consulta no materializan ningún tipo de inhabilidad para el Contador Público que firma los estados financieros de la copropiedad. (...)

Revisor Fiscal - funciones

Concepto	Pregunta
2017-0911	*"El señor Revisor Fiscal fue elegido en asamblea extraordinaria el día 04 de junio del año en curso, el encontró los estados financieros del 2016 sin firma por parte del Revisor Fiscal del 2016, por lo que se comprometió a firmarlos con salvedad.* *En asamblea extraordinaria del día 08 de octubre de 2017, le informó a la asamblea que él con las facultades que le otorga la Ley, realizó una auditoría de estados financieros 2016 cuyo costo es de $3.500.000 y con el informe de esta auditoría va a requerir ante la JCC a los colegas contadores del 2016, (…).* *¿Puede el Revisor Fiscal que va a firmar y dictaminar los Estados Financieros 2016 ser el auditor de los mismos, y esto es ético sabiendo que actualmente es el Revisor Fiscal por el periodo 2017?"*

Respuesta

(…) entendemos que el Revisor Fiscal en cuestión fue nombrado para la vigencia 2017, es decir, para emitir una opinión de los estados financieros correspondientes a dicha vigencia y que de manera autónoma este profesional adelantó el proceso de auditoría de los estados financieros de la vigencia 2016, los cuales se encontraban sin la correspondiente firma del Revisor Fiscal del año 2016.

Así las cosas, al no contar con una opinión de los estados financieros de la vigencia 2016, la revisión de estos estados financieros debe adelantarse, previo acuerdo entre Revisor Fiscal y la Asamblea General de copropietarios o quien sea designado por el máximo órgano designado para tomar este tipo de decisiones.

(…)

En cuanto a la posibilidad de firmar los estados financieros de la vigencia 2016, el Revisor Fiscal de la vigencia 2017 puede firmar y auditar dichos estados financieros, haciendo la aclaración que fue otro Contador Público quien se desempeñó como Revisor Fiscal durante la vigencia 2016 y que su labor de auditaje se limitó a la revisión de las cifras de los estados financieros, ya que dentro de su labor de auditoría no solo se encuentra el dictaminar los estados financieros; también se incluyen funciones de fiscalización, descritas en el articulado antes citado, las cuales, comprometen al profesional respecto de situaciones las cuales en la actualidad le sería imposible validar, tales como la firma de declaraciones tributarias, certificaciones, emisión de informes, emisión de recomendaciones, entre otras.

Ahora bien, la auditoría de estados financieros la podría realizar en calidad de auditor externo, validando previamente las inhabilidades, incompatibilidades y amenazas que el encargo pudiese generar (...)

Revisor Fiscal - generalidades

Concepto	Pregunta
2017-1092	1. *¿Qué es un Revisor Riscal?* 2. *¿Qué requisitos se requieren para ser Revisor Fiscal* 3. *¿Cuáles son las obligaciones de un Revisor Fiscal?* 4. *¿Hay alguna tarjeta profesional que identifique al Revisor Fiscal? o siguen siendo contadores públicos.* 5. *¿Quién controla y juzga disciplinariamente a un Revisor Fiscal?*

Respuesta

¿Qué es un Revisor Fiscal?

Los Artículos 1, 2 y 3 de la Ley 43 de 1990, establecen:

"De la profesión de Contador Público.

Artículo 1o. Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por la Ley o por estatutos, a tener Revisor Fiscal.

Artículo 2o. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta Ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Parágrafo 1o. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.

Parágrafo 2o. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por sí mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa.

Artículo 3o. De la inscripción del Contador Público. La inscripción como Contador Público se acreditará por medio de una tarjeta profesional que será expedida por la Junta Central de Contadores."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta 1 y basados en los antecedentes expuestos, en nuestra opinión, Revisor Fiscal es aquel Contador Público titulado inscrito ante la Junta Central de Contadores, el cual se desempeña dentro de la Organización como una institución de origen legal, el cual tiene como función principal, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.

¿Qué requisitos se requieren para ser Revisor Fiscal?

Acerca de la pregunta 2 planteada por el peticionario, nos permitimos señalar que este Consejo se ha pronunciado sobre este tema en los siguientes conceptos, (…)

Consecutivo	Nombre del documento	Fecha
2017-282	Requisitos legales – Revisoría Fiscal	24/05/2017

Consecutivo	Nombre del documento	Fecha
2017-526	Requisitos legales – Revisor Fiscal	03/08/2017
2016-546	Requisitos Revisor Fiscal	14/07/2016

¿Cuáles son las obligaciones de un Revisor Fiscal?

Acerca de la pregunta 3 planteada por el consultante, este Consejo se ha pronunciado sobre este tema en los siguientes conceptos, (…)

Consecutivo	Nombre del documento	Fecha
523	Obligaciones Revisor Fiscal	03/08/2017
201	Revisoría Fiscal	07/03/2017

¿Hay alguna tarjeta profesional que identifique al Revisor Fiscal? O siguen siendo contadores públicos.

Como respuesta a la pregunta 4, en nuestra opinión, la identificación de los revisores fiscales corresponde al número de tarjeta profesional que es otorgada por parte de la Junta Central de Contadores, cuando este profesional ante dicho organismo se inscribe como Contador Público, dando cumplimiento a todos los requerimientos legales y técnicos definidos por la Ley.

¿Quién controla y juzga disciplinariamente a un Revisor Fiscal?

En cuanto a la pregunta 5, en nuestra opinión, el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, establece que en el momento que cualquier persona considere estar siendo afectado por las actuaciones de contadores públicos, bien sea como contadores públicos o revisores fiscales, puede presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, el cual es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones.

Revisor Fiscal - informes

Concepto	Pregunta
2017-1093	*"En una propiedad horizontal ¿a quién debe rendir y/o presentar informes el Revisor Fiscal?"*

Respuesta

(…) el CTCP emitió el 20 de octubre de 2015, la Orientación Técnica No. 15 "*Copropiedades de uso residencial o mixto*", (…).

Sobre el tema en mención, el documento antes citado, enuncia lo siguiente:

"Informes

El dictamen es un informe que expresa el juicio profesional del Revisor Fiscal sobre los asuntos sometidos a su auditoría, entre los que se encuentran los estados financieros, los actos de los administradores, la correspondencia, los comprobantes y los libros de actas, la evaluación del control interno y el cumplimiento de las normas legales, entre las que se integran los aportes al sistema de seguridad social integral, las de propiedad intelectual y derechos de autor. El dictamen deberá emitirse por lo menos una vez al año, generalmente al cierre del período anual, cuando se presenten para aprobación de la Asamblea los estados financieros de propósito general. Tratándose de la revisoría fiscal potestativa, el tipo de informes y la periodicidad de estos deben ser fijados en el reglamento de propiedad horizontal, o por la Asamblea de Propietarios.

Las instrucciones son informes que debe emitir el Revisor Fiscal para lograr que los bienes sociales estén adecuadamente protegidos en relación con factores internos o externos, históricos o prospectivos y para lograr una estructura eficaz para el control de estos. Este informe se caracteriza por su oportunidad, es decir, se produce en el momento en que se requieren las instrucciones para el eficiente funcionamiento del sistema de protección de bienes sociales.

La denuncia de irregularidades es un informe que debe emitir el Revisor Fiscal con destino al Administrador, al Consejo de Administración, a la Asamblea de Propietarios, o a las Entidades Gubernamentales, cuando identifique irregularidades en la gestión administrativa. Este informe debe ser elaborado oportunamente, de tal forma que los distintos órganos a los cuales está dirigido puedan tomar las acciones pertinentes, de acuerdo con sus funciones.

La atestación es un informe que se orienta a otorgar fe pública (confianza pública) sobre la veracidad, fidedignidad y fidelidad de los informes financieros, generando en tal documento una presunción de veracidad y legalidad. Debe producirse cada vez que se elaboren estados financieros de propósito general (de fin de ejercicio o intermedios), que contengan el dictamen del Revisor Fiscal. Su contenido implica un testimonio sobre lo aseverado, por lo cual no es recomendable suplir la atestación con la simple firma sino más bien describir el sentido y alcance de tal atestación.

Las certificaciones tributarias, corresponden a la atestación de las declaraciones tributarias, cuyo significado está definido por el Art. 581 del Estatuto Tributario."

Revisor Fiscal - responsabilidad

Concepto	Pregunta
2017-1059	*"(…) Por medio del presente y haciendo uso de mi derecho de petición, les solicito conceptuar sobre la naturaleza y funciones de un Revisor Fiscal en una propiedad horizontal, razones de su obligatoriedad para usos mixtos y comerciales, consecuencias legales y tributarias si no son nombrados por la asamblea, y por último, que es lo que salvaguarda un Revisor Fiscal en un conjunto bajo ese régimen de propiedad horizontal, visto desde las 3 aristas, comercial, mixto o residencial. (…)"*

Respuesta

(…) Acerca de la primera pregunta planteada por el peticionario, nos permitimos señalar que se encuentra resuelta en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2016-192 del 02 de marzo de 2016, (…)

En cuanto a la obligatoriedad de tener Revisor Fiscal, este Consejo se pronunció en una consulta similar con número de radicación 2016-0410, (…)

Para su interrogante relacionado con las consecuencias legales y tributarias si no son nombrados por la asamblea, en nuestra opinión, las consecuencias legales de un nombramiento realizado por un organismo diferente a la asamblea de copropietarios, dará lugar a que todas las actuaciones de ese Revisor Fiscal se consideren nulas.

En cuanto a las consecuencias tributarias, es preciso aclarar que el CTCP es un organismo de carácter consultivo respecto de temas en materia técnico contable, tal como se expuso al inicio del presente documento, por tanto, el CTCP no tiene la competencia para pronunciar sobre este particular. Sugerimos al peticionario direccionar dicha consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Respecto de su segunda pregunta, en nuestra opinión, el entender que salvaguarda el Revisor Fiscal en las copropiedades comerciales o mixtas, se entiende a través del análisis de las responsabilidades de este profesional, las cuales fueron definidas en la Orientación No. 15 "Copropiedades de uso residencial o mixto", expedida por este Consejo en Octubre de 2015 y la cual está disponible en la página http://www.ctcp.gov.co/, enlace publicaciones - orientaciones técnicas. A continuación citamos las responsabilidades, a saber:

"Responsabilidades del Revisor Fiscal

Las responsabilidades pueden ser: disciplinarias, contravencionales, civiles y penales.

Las responsabilidades disciplinarias se originan por la infracción de las normas de ética profesional y son sancionadas por la Junta Central de Contadores, con sanciones que pueden consistir en amonestaciones, multas, suspensión o cancelación de la inscripción profesional. Lo anterior, con base en lo establecido en el Art. 45 de la Ley 43 de 1990, donde se podrá presentar la queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones.

Las responsabilidades contravencionales ocurren por violación de la Ley cuando tal conducta no se tipifica como delito. Son sancionadas por las autoridades de supervisión, y consisten en multas, remoción del cargo o interdicción74 para el ejercicio de la profesión.

Las responsabilidades civiles se originan cuando por hechos, o negligencia, relacionados con el ejercicio de la Revisoría fiscal se causen daños a terceros, los cuales deben ser indemnizados patrimonialmente, siendo los jueces los encargados de determinar las cuantías de tales indemnizaciones.

Hay responsabilidad penal, cuando en ejercicio del cargo de Revisor Fiscal, este viola la Ley de manera intencional o dolosa incurriendo en un delito, por lo

tanto, esta conducta es sancionada por la justicia penal, pudiendo llegar a la privación de la libertad. Los Arts. 211 y 212 del C. Co., se refiere a las responsabilidades del Revisor Fiscal en los siguientes términos:

"Art. 211. Responsabilidad del Revisor Fiscal. El Revisor Fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Art. 212, Responsabilidad penal del Revisor Fiscal que autoriza balances o rinde informes inexactos. El Revisor Fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de Revisor Fiscal. "

En los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la Asamblea General de copropietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto.

En relación con este tema, la Ley ha establecido que cuando el Revisor Fiscal sea potestativo, no lo será obligatorio cumplir con las funciones contempladas en el Art. 207 del C. Co., sino aquellas funciones que los estatutos (reglamento de propiedad horizontal) o la Junta de Socios (Asamblea de Propietarios) le asignen, queriendo decir esto que lo que no está ordenado o pedido por la Ley puede ser obviado. El parágrafo del mencionado artículo indica lo siguiente:

"(...). Art. 207. Parágrafo. - En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o Asamblea General, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos." (Negrilla por fuera del texto)."

De acuerdo con lo anterior, en los edificios de uso exclusivamente residencial, dado que no existe obligación de tener Revisor Fiscal, el máximo órgano social tiene libertad para definir sus funciones. Además de lo anterior el Revisor Fiscal potestativo podría no tener la calidad de Contador Público, caso en el cual el revisor no podrá autorizar con su firma los estados financieros ni dictaminar sobre ellos. (...)

Revisor Fiscal en propiedad horizontal

Concepto	Pregunta
2017-1082	*"(…) Si una copropiedad comercial en el año 2016 recibe una dación en pago por un lote proindiviso con una participación del 3.40% sobre ese inmueble producto de una resolución de la superintendencia de sociedades por una sociedad anónima en proceso de liquidación, y el Revisor Fiscal de esa misma copropiedad, cargo en el que se ha venido desempeñando desde hace 10 años, dos años antes (2014) también recibe dación en pago sobre el mismo inmueble en una participación del 0.39%, de la misma sociedad en proceso de liquidación, empresa de la cual también fue funcionario durante toda la duración de la sociedad, se encuentra el Revisor Fiscal inmerso en una situación de inhabilidad por tener tanto la copropiedad como el Revisor Fiscal participación en el mismo lote proindiviso? (…)"*

Respuesta

(…) El artículo 56 de la Ley 675 de 2001, acerca del Revisor Fiscal establece:

"ARTÍCULO 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, Contador Público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto." (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, y basados en el articulado antes citado, la participación en el lote proindiviso de la copropiedad y del Revisor Fiscal, materializan una inhabilidad, la cual en un momento dado podría restar objetividad la Revisor Fiscal al momento de desarrollar su labor ante la copropiedad.

De acuerdo con lo anterior, será obligación del Revisor Fiscal reducir las posibles amenazas a un nivel aceptable estableciendo las salvaguardas necesarias para garantizar su independencia y, definidas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015; de no ser posible, este profesional puede contemplar incluso el renunciar al cargo de Revisor Fiscal de la Copropiedad. (...)

Revisor Fiscal - actuaciones

Concepto	Pregunta
2017-658	*"(…) Me podrían por favor confirmar que sucede en estos dos casos:* *1. Si el Revisor Fiscal muere y no alcanza a dictaminar los estados financieros del año inmediatamente anterior.* *2. ¿Qué sucede si el Revisor Fiscal no realiza su dictamen bajo NIAS? (…)"*

Respuesta

(…) Acerca de la primera pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, ante la muerte del Revisor Fiscal, es necesario validar si las sociedades cuentan con la figura de Revisor Fiscal suplente, quien será el profesional que asumirá las funciones del Revisor Fiscal principal y emitirá el dictamen sobre los estados financieros.

En el caso que no exista dicha figura, será responsabilidad de la Entidad el efectuar el nombramiento de un nuevo Revisor Fiscal, quien deberá adelantar las verificaciones pertinentes a fin de tener una videncia adecuada y suficiente que le permita emitir la correspondiente opinión de los estados financieros.

En cuanto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, es importante aclarar que habiéndose emitido los decretos que ponen en vigencia los estándares de aseguramiento de la información financiera en Colombia, los Contadores Públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015.

Así mismo, dicho anexo, será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios, a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o, más de 200 trabajadores.

En conclusión, si la entidad cumple con los parámetros antes planteados, el Revisor Fiscal deberá cumplir con la aplicación del nuevo marco técnico normativo y de no hacerlo, podrá ser objeto de sanciones por parte de los Organismos de vigilancia y control a los cuales se presente el dictamen fuera de dicho marco de norma. Para los Revisores Fiscales que presten servicios a entidades distintas a las descritas anteriormente, seguirán aplicando los requerimientos del artículo 7 de la Ley 43 de 1990. (...)

Revisor Fiscal - metodología

Concepto	Pregunta
2017-671	*"(…), en mi calidad de copropietario del Condominio (…), solicitarles a ustedes nos informen si existe una metodología o unos pasos a seguir en las actividades del Revisor Fiscal, como lo es un resultado de un informe imparcial, objetivo, que nos permita tener la seguridad que todo se está llevando con base en la constitución, la Ley y la toma de decisiones de la asamblea de copropietarios."*

Respuesta

(…) Dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, la auditoría de los estados financieros debe desarrollarse de conformidad con la Parte 2, Título 1° del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, que incorpora las Normas Internacionales de Auditoría – NIA. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como con la planificación y ejecución de la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros.

Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del Revisor Fiscal. Así mismo, será su responsabilidad la aplicación de principios de ética, enmarcados por la Ley 43 de 1990 y de manera particular en su capítulo cuarto, titulo primero "*Código de Ética Profesional*" y de manera complementaria, el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por los decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016. (...)

Revisor Fiscal – estados financieros modificados

Concepto	Pregunta
2017-0470	*"(…) Una sociedad se encuentra hace varios años en liquidación, los socios han establecido la figura de Revisor Fiscal, labor para la cual fui nombrado.* *Durante el año 2016 no se me permitió acceso a la información contable de la compañía, por lo que los estados financieros expedidos con corte a 31 de diciembre no fueron auditados; por tal razón emití dictamen con abstención de opinión y presenté renuncia; el proceso de registro del nuevo Revisor Fiscal está en proceso.* *Con posterioridad a la Asamblea General, la señora contadora se da cuenta que hay una serie de errores, los cuales procede a subsanar de manera parcial y expide unos nuevos estados financieros, los cuales pretenden que yo firme en condición de Revisor Fiscal.* *¿Estoy obligado a firmar los estados financieros modificados, expedidos a la misma fecha de corte es decir, diciembre 31 de 2016? "*

Respuesta

(…) Dada la expedición de los nuevos marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, es importante señalar que el Anexo No. 4 contiene las Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento de la Información, sobre el tema referido en la consulta es preciso indicar que la Norma Internacional de Auditoría 560 hechos posteriores al cierre, en los párrafos 12, 14, 15 y 16, establece las guías que el Revisor Fiscal puede utilizar en la emisión de un nuevo informe cuando los estados financieros han sido ajustados por la entidad como en el caso de la consulta, dichos párrafos establece:

"12. En los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no prohíban que la dirección limite la modificación de los estados financieros a los efectos del hecho o de los hechos posteriores al cierre que han dado lugar a la misma, y los responsables de la aprobación de los estados financieros no tengan prohibido limitar su aprobación a dicha modificación, el auditor puede limitar a la modificación los procedimientos de auditoría sobre los hechos posteriores al cierre que el apartado 11(b)(i) requiere. En estos casos, el auditor:

(a) rectificará el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a la citada modificación, lo cual indica, por lo tanto, que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros descrita en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros; o (Ref.: Apartado A12)

(b) proporcionará un informe de auditoría nuevo o rectificado que contenga una declaración, en un párrafo de énfasis o en un párrafo sobre otras cuestiones, a través de la cual se haga saber que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros tal como se describe en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

14. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:

a. discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;

b. determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros; y, de ser así,

c. indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.

15. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor: (Ref.: Apartado A17)

a. Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.

b. Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.

c. Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:

(i) ampliará los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y

(ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.

d. Cuando concurran las circunstancias del apartado 12, rectificará el informe de auditoría o proporcionará un nuevo informe de auditoría tal como requiere el apartado 12.

16. El auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor."

Dando alcance a la respuesta a la pregunta plateada por el peticionario, en nuestra opinión, al haber generado el Revisor Fiscal su dictamen con abstención de opinión dio cumplimiento a la labor por la cual fue contratado con corte a la vigencia 2016. En caso de que la administración hubiese desarrollado ajustes y posteriormente, generado estados financieros modificados, para efectos de emitir un nuevo dictamen por parte del Revisor Fiscal, se deberá realizar una nueva labor de revisión de dichas cifras, lo cual es una actividad adicional a la inicialmente contratada.

Ahora bien, dado que el registro del nuevo Revisor Fiscal se encuentra en proceso, será responsabilidad del anterior Revisor Fiscal desarrollar las actividades propias de su función, incluida la emisión del nuevo dictamen sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 2016, como un dictamen reemitido, por cuanto, la opinión puede variar sustancialmente (por ejemplo pasar de un dictamen con abstención de opinión a un dictamen con salvedades).

En caso que al nuevo Revisor Fiscal se le requiera la firma de los estados financieros al 31 de diciembre de 2016, podrá realizar dicha labor incluyendo un párrafo de énfasis en el cual se especifique que su labor incluye un enfoque de aseguramiento respecto a la razonabilidad de las cifras de dichos estados financieros, más no es posible cumplir con el enfoque de fiscalización descritas en el articulado antes citado, las cuales, comprometen al profesional respecto de situaciones las cuales en la actualidad le sería imposible validar, tales como la firma de declaraciones tributarias, certificaciones, emisión de informes, emisión de recomendaciones, entre otras.

Ahora bien, la auditoría de estados financieros la podría realizar en calidad de auditor externo, validando previamente las inhabilidades, incompatibilidades y amenazas que el encargo pudiese generar. (...)

Revisor Fiscal – acuerdo de confidencialidad

Concepto	Pregunta
2017-0483	*¿Es posible que un Revisor Fiscal firme un acuerdo de confidencialidad con el consejo de Administración, respecto a los informes que este presenta? Es decir, los mismos no son discutidos con la administración de la entidad, sino únicamente con este cuerpo directivo.* *Respecto a lo anterior cito el siguiente ejemplo: El Revisor Fiscal no trata los asuntos contables directamente con el contador, sino que son planteados en el informe dirigido al consejo de administración y las sugerencias frente a su revisión se tratan y se deciden con este órgano, por lo tanto el contador desconoce totalmente las sugerencias del Revisor Fiscal, lo mismo sucede con las otras áreas administrativas de la entidad, incluyendo gerencia.*

Respuesta

(…) En primer término, debemos aclarar que habiéndose emitido los decretos que ponen en vigencia los estándares de aseguramiento de la información, le corresponde al Revisor Fiscal de las Compañías pertenecientes al Grupo 1 y del Grupo 2 que tenga más de 200 trabajadores o más de 30.000. S.M.LV, aplicar de forma obligatoria las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Normas Internacional de Contratos de Aseguramiento (ISAE).

Como no se indica en la consulta el Grupo al que pertenece el Revisor Fiscal, este concepto se elabora teniendo como referente el Anexo No. 4 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

Acerca del tema contenido en la consulta, la NIA 260 manifiesta lo siguiente:

"Cuestiones que deben comunicarse

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:

(a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y

(b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A9-A10)"

Así mismo, la NIA 265, sobre este particular, expresa lo siguiente:

"Comunicación de deficiencias en el control interno

Comunicación de deficiencias significativas en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 9)

A12. La comunicación por escrito de las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad refleja la importancia de estas cuestiones y facilita a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. La NIA 260 contiene consideraciones pertinentes sobre la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en su dirección.

A13. El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. Además, para las entidades cotizadas de determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo.

Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior. Sin embargo, en este último caso, como la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas forma parte del archivo final de auditoría, dicha comunicación escrita está sujeta al requerimiento fundamental de que el auditor finalice la compilación del archivo final de auditoría oportunamente. La NIA 230 establece que un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe de auditoría.

A14. Con independencia de la fecha prevista para la comunicación escrita de las deficiencias significativas, el auditor puede, en primera instancia, comunicarlas verbalmente a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de facilitarles la adopción oportuna de medidas correctoras para minimizar los riesgos de incorrección material. Lo anterior, sin embargo, no exime al auditor de la responsabilidad de comunicar las deficiencias significativas por escrito, tal como la presente NIA requiere."

El párrafo 130.4, del Código de Ética contenido en el Decreto 2420 de 2015, indica que

"La diligencia comprende la responsabilidad de actuar conformidad con los requerimientos de una tarea, con esmero, minuciosamente y en el momento oportuno".

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, es responsabilidad del Revisor Fiscal el informar de una manera oportuna y clara a TODOS los miembros de la dirección de la organización, acerca de aquellas debilidades del sistema de control interno como de las posibles irregularidades detectadas dentro de su labor de auditoría, a fin que se tomen las medidas a que haya lugar o en su defecto, dejar plasmadas dichas situaciones en su opinión o dictamen.

Dicha responsabilidad no puede verse afectada por la firma de acuerdos de confidencialidad, los cuales pueden afectar su independencia y objetividad.

De igual manera, el Código de Ética proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales. Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si el Contador Público no puede adoptar las salvaguardas apropiadas debe declinar o suspender el servicio profesional específico involucrado, o cuando sea necesario desvincularse del cliente (en el caso de un Contador Público independiente) o de la entidad contratante (en el caso de un Contador Público dependiente). (...)

Revisor Fiscal - responsabilidades

Concepto	Pregunta
2017-606	*(…) SEGUNDO: Ahora bien, cuando la Ley prescribe que, en el ejercicio del cargo, el representante legal es responsable por el estricto cumplimiento de la Ley, no lo circunscribe a las funciones, deberes y prohibiciones establecidos en el ordenamiento mercantil, sino a todas las obligaciones que surgen e la existencia misma del ente, para ello necesariamente debe observar las normas, reglas y principios establecidos en el Decreto 2649 de 1993, ordenamiento que regula la contabilidad en Colombia.* *TERCERO: Téngase en cuenta que dicha normatividad, en su artículo 2°, en relación con el ámbito de aplicación de la misma, dispone que "debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligados a llevar contabilidad", presupuesto que también consagra el Código de Comercio respecto de los comerciantes, cuando en el artículo 19, numeral 3°, señala que es obligación del mismo "Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales".* *De la normativa contable, se observa claramente que la preparación y presentación de los estados financieros, es responsabilidad de los administradores y presentación de los estados financieros, es responsabilidad de los administradores del ente económico (Art 19), al paso que de manera clara determina que los mismos deben ser elaborados con fundamentó en libros de contabilidad, en los cuales, conforme con la técnico contable, las cuales deben aparecer totalizadas por los menos a fin de cada mes, determinando el saldo de las mismas, acompañadas de los comprobantes respectivos (Art 123 y 128).* *CUARTO: Ahora bien, teniendo en cuenta que el impuesto de renta "se aplica a contribuyentes del impuesto sobre la renta que reciben un tratamiento especial consideración a su naturaleza y al desarrollo de actividades que el Gobierno determina como de interés para la comunidad (artículo 19 ET y Art 9 del Decreto 4583 de 2006). De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Estatuto Tributario, por el año gravable 2006 son contribuyentes con régimen tributario especial y deben presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios:* *"Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a las actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social, que sean de interés general y siempre que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social, con excepción de las contempladas en el artículo 23 del mismo Estatuto".* *PETICIÓN* *(…), a que responsabilidades recaen sobre el Representante Legal, Revisor Fiscal y Contador Público, en la no presentación de los estados financieros en el periodo correspondiente, teniendo la obligación de hacerlo y que implicaciones legales tendrían estos.* *(…) a que responsabilidad recaen sobre el Representante Legal, Revisor Fiscal y Contador Público en la no presentación de la declaración de renta en el periodo correspondiente, teniendo la obligación de hacerlo y que implicaciones legales tendrían estos (…).*

Respuesta

(…) En primer lugar, debemos precisar que los estados financieros son responsabilidad de la Administración de la Entidad, tal como está señalado en la Ley 190 de 1995:

"Artículo 45º.- De conformidad con la reglamentación que al efecto expide el Gobierno Nacional, todas las personas jurídicas y las personas naturales que cumplan los requisitos señalados en el reglamento, deberán llevar contabilidad, de acuerdo con los principios generalmente aceptados. Habrá obligación de consolidar los estados financieros por parte de los entes bajo control".

Cuando se cumplan los requisitos, los estados básicos y los estados financieros consolidados deberán ser sometidos a una auditoría financiera.

El Gobierno podrá expedir normas con el objeto de que tal auditoría contribuya a detectar y revelar situaciones que constituyan prácticas violatorias de las disposiciones o principios a que se refiere la presente Ley.

"Artículo 46º.- La entidad sin ánimo de lucro que dé aplicación diferente a los recursos que reciba del Estado a cualquier título, será sancionada con cancelación de la personería jurídica y multa equivalente al valor de los aplicados indebidamente, sin perjuicio de las sanciones penales que por tal hecho se pueden generar.

Artículo 47º.- El representante legal de una entidad sin ánimo de lucro que reciba recursos del Estado a cualquier título, estará sujeto al régimen de responsabilidad administrativa previsto por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública para los representantes legales de las entidades del sector público, cuando celebre cualquier tipo de contrato, sin perjuicio de las acciones penales a que haya lugar".

Por otra parte, la Ley 222 de 1995, en sus artículos 37 y 38 define estados financieros Certificados y Dictaminados en los siguientes términos:

"Art. 37. Estados financieros certificados. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Art. 38. Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas"

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o Contador Público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.

Por consiguiente, los estados financieros son responsabilidad de la administración y estos deben estar debidamente certificados, es decir, firmados por el Representante Legal y el Contador Público, además, de que ellos se acompañan de la opinión profesional de un Contador Público que actúa como Revisor Fiscal de la Entidad.

Ahora bien, este Consejo, en otras oportunidades, se ha pronunciado sobre las responsabilidades de la Administración, Contador Público y Revisor Fiscal en los conceptos números 2015-090, 2015-099, 2015-110, 2015-120, 2015-175, 2015-203, 2015-214, 2015-222, 2015-328, 2015-335, 2015-454, 2015-528, 2015-845, 2016-186, 2016-211, 2016-230, 2016-327, 2016-348, 2016-396, 2016-416, 2016-424, 2016-474, 2016-672, 2016-767, 2016-779, 2016-915, 2017-058, 2017-085, 2017-211, 2017-226, 2017-258, 2017-275, 2017-301, 2017-339, 2017-398, 2017-403, y 2017-565, (…).

Revisoría Fiscal - registro de libros de contabilidad

Concepto	Pregunta
2017-0956	*1- El Revisor Fiscal de una propiedad horizontal, en sus dos informes de revisoría, enuncia que el registro de los libros de contabilidad, como son libro diario, libro mayor, balances ante la DIAN y la contabilidad impresa a la fecha se encuentran pendientes.* *¿Qué importancia tiene que estos libros estén registrados? ¿En qué momento deben registrarse estos libros? ¿Cuáles son las sanciones por no tener esta información registrada?* *2. ¿Es posible que sin estos registros ante la DIAN puedan generarse estados financieros certificados por parte del contador y del Revisor Fiscal?*

Respuesta

Para dar respuesta a su consulta, debemos traer a colación los siguientes párrafos:

El Artículo 37 de la Ley 222 de 1995, indica:

"*Estados financieros certificados. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros". (Subrayado fuera de texto).*

De acuerdo con la normatividad citada, la firma en los estados financieros por parte de un Contador Público hará presumir que estos se ajustan a los requisitos legales y estatutarios, que las cifras han sido tomadas fielmente de los libros de contabilidad y reflejan en forma fidedigna la situación financiera de la entidad. Así mismo, los contadores públicos están sujetos a las sanciones penales, disciplinarias, administrativas y civiles por el incumplimiento a las normas a las que están sujetos.

Así mismo, los artículos 125 y 126 del Decreto 2649 de 1993, contienen referencias sobre los libros de contabilidad y los estados financieros. Allí se establece que los libros obligatorios son los que sirven de base para la elaboración de los estados financieros, pues por su conformación y diligenciamiento garantizan la autenticidad e integridad de la información contable. Sin embargo, cabe recordar que la entidad también deberá analizar lo normado en el Decreto Ley 019 de 2012 y de la Circular externa 100/2012 de Superintendencia de Sociedades sobre el registró de libros de comercio.

Adicionalmente, cabe recordar que las funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fueron establecidas en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, en la Ley 1314 de 2009 y en el artículo 1° del Decreto 3567 de 2011. Dentro de las funciones señaladas en la normativa en mención, se observa que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no es competente para pronunciarse sobre registro de libros de comercio, razón por la cual daremos traslado a la Cámara de Comercio de Bogotá D.C.

Revisor Fiscal - coadministración

Concepto	Pregunta
2017-0963	*¿El Revisor Fiscal de una copropiedad, cuenta con las atribuciones legales para autorizar ese tipo de transacción administrativa?* *¿Puede el Revisor Fiscal intervenir en las decisiones administrativas, bien provengan del administrador o el Consejo de Administración?* *¿Puede el Revisor Fiscal intervenir en los procedimientos establecidos para la gestión de cobro de cartera? (…)* *¿Debe el Revisor Fiscal solicitar al abogado de cartera que determine el "deterioro de la cartera", dicha actividad es función del abogado, el contador o el Revisor Fiscal?* *¿El Revisor Fiscal puede intervenir en este tipo de decisiones?* *¿Sobre qué decisiones puede intervenir el Revisor Fiscal?*

Respuesta

(…) El artículo 207 del Código de Comercio, acerca de las funciones del Revisor Fiscal, establece:

"*Son funciones del Revisor Fiscal:*

1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;

3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;

4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;

6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;

7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y

9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las Leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

10) Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-Ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores.

PARÁGRAFO. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del Revisor Fiscal,

éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos."

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas 1, 2, 3, 5 y 6, en nuestra opinión, las actuaciones del Revisor Fiscal descritas dentro de dichas preguntas, van en contra de las funciones establecidas en la Ley (Véase el articulado antes citado), por lo cual se materializaría una coadministración por parte de este profesional, lo cual va en contra de los lineamientos establecidos en el código de ética para profesionales de la contaduría pública, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por los decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016.

Acerca de la pregunta No. 4, en nuestra opinión, el responsable de definir el deterioro de la cartera, no la puede establecer el Consejo Técnico de la Contaduría Pública porque esta obedece a los procedimientos internos de cada entidad. Será responsabilidad de la Asamblea General de copropietarios o del organismo que este ente designe, el definir las fuentes de información propias para el cálculo del deterioro de la cartera.

El Revisor Fiscal no podrá participar en dicho procedimiento por materializarse una posible coadministración, definida previamente en la presente consulta.

Revisor Fiscal – obligación de tenerlo

Concepto	Pregunta
2017-0964	*Una empresa S.A.S. está obligada a tener Revisor Fiscal desde el año 2012 este es nombrado por la Asamblea en acta del año 2014 es decir retroactivamente para los años 2012, 2013 y 2014 lo mismo ha sucedido en año 2017.* *¿Estos nombramientos del Revisor Fiscal son correctos o no son válidos?"*

Respuesta

Acerca de su pregunta, en nuestra opinión, la obligación de la entidad de tener Revisor Fiscal debe cumplirse desde el momento en que la entidad cumple los lineamientos definidos en la Ley para tener dicha figura de control y para el caso de la presente consulta, desde el año 2012.

El desarrollo de las actividades por parte del Revisor Fiscal incluye un componente de aseguramiento asociado a la razonabilidad de las cifras compiladas en los estados financieros de dicho periodo y un enfoque de fiscalización que no sería posible cumplir bajo las condiciones establecidas para el nombramiento, las cuales comprometen al profesional respecto de situaciones que cada 3 años le sería imposible validar, tales como la firma de declaraciones tributarias, certificaciones, emisión de informes, emisión de recomendaciones, entre otras.

Revisoría Fiscal – dictamen después de la renuncia

Concepto	Pregunta
2017-0049	*"Para el año 2015 fui nombrada como revisora fiscal de un cultivo de flores (…). Desde la fecha de mi nombramiento solicité a la administración de la compañía (Gerente general y Contador) los estados financieros para ser auditados, sin embargo, no me los facilitaban ya que no los tenían al día argumentaba el contador, le comenté al propietario y gerente de la situación y la gerencia decidió cambiar de contador. Sin embargo, no me facilitaban los estados financieros.* *Con el nuevo contador se presentó la misma situación que no podía suministrar información para ser auditada ya que se detectó que las cifras que tenían no estaban al día ni analizadas. Por esta razón en el mes de marzo de 2016 presenté mi carta de renuncia ya que no me fue posible conocer ni auditar ningún estado financiero. No emití dictamen ya que no me facilitaron en ningún momento la información solicitada.* *En la actualidad (…) me solicitan de esta empresa que les entregue los estados financieros auditados y dictaminados de los años 2014 y 2015. (…). Dichos estados financieros aún son objeto de ajustes y no se encuentran definitivos. ¿Estoy obligada a auditarlos y dictaminarlos pese a que en mi renuncia quedo claramente expuesto que no me habían entregado información para auditar? y de ser así, ¿cuánto tiempo más tendría que esperar para desarrollar este trabajo toda vez que no están aún cerradas las cifras?"*

Respuesta

(…) es responsabilidad del Revisor Fiscal evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la organización durante el año 2015, (…) y definir según su criterio profesional si la información analizada y la evidencia obtenida le permiten expresar una opinión no modificada (o favorable) o una opinión modificada (con salvedades, denegación (abstención), desfavorable (o adversa).

(…), al no haberse dado entrega de información para ser objeto de análisis, debió generarse una abstención de opinión por parte del Revisor Fiscal. Dicha situación también debió haber quedado incluida en la renuncia presentada por la consultante

Si a la fecha de la presente consulta, la sociedad cuenta con los servicios de una firma de revisores fiscales, será este grupo de profesionales el encargado de efectuar la revisión de la información suministrada por la Compañía con corte a 2015, y de esta manera, basado en su labor de auditoría, generar una opinión la cual se ajustará dentro de los lineamientos planteados en los numerales 16 y 17 de la Norma Internacional de Auditoría 700, (…), acerca de los tipos de opinión, y que (…), establece:

"Tipos de Opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (…)"

Revisor Fiscal- inicio de funciones

Concepto	Pregunta
2017-0280	*El (…) 12 de marzo de 2.017 fui elegido por la Asamblea General como Revisor Fiscal principal en EL CONJUNTO (…).* *La anterior Revisora Fiscal (…) dice que debe efectuar la revisión de los Estados Financieros hasta el mes de marzo (marzo 31 de 2.017) y por supuesto cobrar los honorarios de dicho mes.* *En mi concepto yo me posesione en dicha Asamblea General de marzo12 de 2.017 y es de mi responsabilidad la revisión de los Estados Financieros de marzo, la revisión y firma de las Declaraciones Fiscales y la emisión del Dictamen que se hace en abril, así como los honorarios del mismo mes todo aquello en concordancia con el principio de causalidad que obliga a revisar y dictaminar la información una vez culminado el periodo contable y al efectuar este trabajo por la revisora fiscal saliente no es legal porque al 31 de marzo de 2.017 ya no será la Revisora Fiscal.* *Considero que no se deben firmar por un Revisor Los Estados Financieros y Firmar por otro Revisor Fiscal las Declaraciones Fiscales.*

Respuesta

(…) Los artículos 163 y 164 del Código de Comercio, establecen:

"Artículo 163. designación o revocación de administradores o revisores fiscales. La designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales previstas en la Ley o en el contrato social no se considerará como reforma, sino como desarrollo o ejecución del contrato, y no estará sujeta sino a simple registro en la cámara de comercio, mediante copias del acta o acuerdo en que conste la designación o la revocación.

Las cámaras se abstendrán, no obstante, de hacer la inscripción de la designación o revocación cuando no se hayan observado respecto de las mismas las prescripciones de la Ley o del contrato.

La revocación o reemplazo de los funcionarios a que se refiere este artículo se hará con el quórum y la mayoría de votos prescritos en la Ley o en el contrato para su designación.

Artículo 164. cancelación de la inscripción-casos que no requieren nueva inscripción. Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.

La simple confirmación o reelección de las personas ya inscritas no requerirá nueva inscripción."

Así las cosas, aunque la consulta no presenta de manera clara una pregunta de carácter técnico, según el entendimiento de este consejo, el peticionario se refiere a partir de qué momento inicia su responsabilidad como Revisor Fiscal de la Copropiedad, para lo cual en opinión de este Consejo, en términos normales, el periodo de nombramiento de un Revisor Fiscal debe contarse a partir del 1° de abril del año de la asamblea hasta el día 31 de marzo del año siguiente.

Sin embargo, de acuerdo con los términos del documento presentado por el peticionario y basados en el articulado antes citado, la responsabilidad del Revisor Fiscal entrante inicia a partir de la fecha en la cual sea inscrito en el certificado de existencia y representación legal de la copropiedad ante la alcaldía respectiva.

Si la copropiedad no efectúa dicho trámite el Revisor Fiscal saliente conservará tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección. Lo anterior, dando cumplimiento a los términos establecidos en el Artículo 8° de la Ley 675 de 2001, así:

"Artículo 8º. Certificación sobre existencia y representación legal de la persona jurídica. La inscripción y posterior certificación sobre la existencia y representación legal de las personas jurídicas a las que alude esta Ley, corresponde al Alcalde Municipal o Distrital del lugar de ubicación del edificio o conjunto, o a la persona o entidad en quien este delegue esta facultad.

La inscripción se realizará mediante la presentación ante el funcionario o entidad competente de la escritura registrada de constitución del régimen de propiedad horizontal y los documentos que acrediten los nombramientos y aceptaciones de quienes ejerzan la representación legal y del Revisor Fiscal. También será objeto de inscripción la escritura de extinción de la propiedad horizontal, para efectos de certificar sobre el estado de liquidación de la persona jurídica."

Revisor Fiscal - competencias

Concepto	Pregunta
2017-0282	*(…) mi consulta se refiere a la legalidad de los requisitos y condiciones extralegales, que una entidad pudiera exigir, a una persona natural o jurídica, que aspire y quiera presentar propuesta como candidato a Revisor Fiscal.* *1. ¿Sería legal por parte de la entidad exigir ser especialista en Revisoría Fiscal, para poder ejercer como Revisor Fiscal de dicha entidad, si dentro de los estatutos NO está contemplado este requisito?* *2. ¿De hacer esta clase de exigencias y condiciones, no estatutarias, probablemente se estaría sesgando, la posibilidad de tener más propuestas y candidatos a la revisoría fiscal, los cuales presentarse a la asamblea de asociados, donde esta como órgano máximo, le compete tal elección?* *Nota: Por el contrario, a lo consultado, en la actualidad y a la fecha en los estatutos de dicha entidad, se encuentra claramente definido: El procedimiento y los requisitos, así como: los regímenes de inhabilidades para quien pueda desempeñarse y ser elegido como Revisor Fiscal.*

Respuesta

(…) Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El numeral 37.7 del Artículo 37 de la Ley 43 de 1990, acerca del Código de ética profesional, establece:

"37.7 Competencia y actualización profesional. *El Contador Público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria. Igualmente, el Contador Público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquéllos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico."*

De acuerdo a lo anterior, dando respuesta a la primera pregunta planteada por el peticionario, en opinión del CTCP, no es legal que la entidad exija ser especialista en revisoría fiscal, para poder presentar propuesta de servicios profesionales, como persona natural o jurídica, ya que el acatamiento del marco técnico antes citado le da la posibilidad de optar a dicha posición, sin acreditar certificaciones o Especializaciones adicionales.

Acerca de su segundo punto, en nuestra opinión, no vemos una pregunta de carácter técnico como tal, más si es preciso mencionar que si este requerimiento es establecido por la Asamblea, deberá ser de obligatorio cumplimiento por quien resulte elegido como Revisor Fiscal.

Revisor Fiscal - alcance de las funciones

Concepto	Pregunta
2017-0285	*El pasado 26 de marzo de 2017, se realizó Asamblea de Copropietarios (…), la información entregada a la comunidad carecía de firma del Revisor Fiscal en los Estados Financieros, él Revisor dijo que no los había firmado por cuanto no han sido aprobados por la Asamblea, mi pregunta es:* *¿La Asamblea puede aprobar Estados Financieros sin firma del Revisor Fiscal?* *El dictamen de Revisoría Fiscal no fue presentado ante la Asamblea, el Revisor Fiscal aduce que el dictamen será puesto en conocimiento después de la Asamblea, ¿está contemplado ese proceder ante la Ley, y aún sin dictamen se pueden aprobar Estados Financieros?* *El Revisor Fiscal contrario al dictamen presentó ante la asamblea un informe con propuestas incluidas donde algunas de ellas fueron sometidas a votación por el mismo:* *- Arreglar áreas comunes y condicionar dichos arreglos para ver la posibilidad de cambiar el conjunto de residencial a mixto, cuando en un punto anterior la Asamblea se había pronunciado negativamente.* *- Proponer que se condonara el 50% de la cartera morosa, como vía de recuperación inmediata si pagaban de una vez, 30% de descuento para los que pagaran en un segundo plazo un 20% para los que pagaran en un último plazo, cabe resaltar que los morosos equivalen al 49.69% del total de inmuebles y que en valor esa condonación equivale a 2 meses y medio de ingresos por expensas comunes, elevada esta propuesta sometió el mismo se votara aduciendo que era necesario votar ya, la cual fue aprobada, mi pregunta es:* *¿El Revisor Fiscal puede hacer ese tipo de propuestas y más aún cuando el valor es representativo para la copropiedad y sin tener un concepto jurídico de irrecuperabilidad?* *Una vez nombrado el Revisor no se inscribió ante la alcaldía ni en el RUT, no es obligatorio la inscripción toda vez que en los estatutos dice que cumplirá la Ley 43 de 1990, las funciones contempladas en el art. 207 del código de comercio y las demás que le asigne la Asamblea?* *¿Quién aprueba las políticas contables en propiedades Horizontales? (…)*

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, según lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, el cual dispone que es función del Consejo Técnico de la Contaduría Pública pronunciarse sobre la legislación relativa a la aplicación de los principios de contabilidad y el ejercicio de la profesión.

Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El artículo 46 de la Ley 222 de1995, establece:

"ARTICULO 46. RENDICION DE CUENTAS AL FIN DE EJERCICIO. Terminado cada ejercicio contable, en la oportunidad prevista en la Ley o en los estatutos, los administradores deberán presentar a la asamblea o junta de socios para su aprobación o improbación, los siguientes documentos:

1. Un informe de gestión.

2. Los estados financieros de propósito general, junto con sus notas, cortados a fin del respectivo ejercicio.

3. Un proyecto de distribución de las utilidades repartibles.

Así mismo presentarán los dictámenes sobre los estados financieros y los demás informes emitidos por el Revisor Fiscal o por Contador Público independiente."

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas 1 y 2, en nuestra opinión, será responsabilidad de la Administración el entregar el listado de documentos, antes relacionados, para efectos de revisión y posterior aprobación en la Asamblea General de Copropietarios. Así mismo, será responsabilidad de cada uno de los responsables suministrar estos documentos de manera oportuna, lo cual, para efectos de la presente consulta, el Revisor Fiscal deberá entregar de manera oportuna el dictamen u opinión acerca de los estados financieros objeto de análisis antes de la Asamblea general de Copropietarios. Cualquier decisión que sea tomada por parte de la Asamblea sin el total de los documentos, carecerá de validez

Respecto a su pregunta 3, en nuestra opinión, las recomendaciones del Revisor Fiscal deberán ser emitidas a consideración de la Asamblea General de Copropietarios, quienes pueden aprobar o improbar dichas observaciones. Es importante recordar que el Revisor Fiscal no puede ordenar cambios en los estados financieros, debido a que se materializaría una coadministración.

En cuanto a su pregunta 4, en nuestra opinión, el registro del Revisor Fiscal debe realizarse por parte de la Administración, siguiendo lo establecido en los artículos 163 y 164 del Código de Comercio, los cuales enuncian:

"ARTÍCULO 163. DESIGNACIÓN O REVOCACIÓN DE ADMINISTRADORES O REVISORES FISCALES. La designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales previstas en la Ley o en el contrato social no se considerará como reforma, sino como desarrollo o ejecución del contrato, y no estará sujeta sino a simple registro en la cámara de comercio, mediante copias del acta o acuerdo en que conste la designación o la revocación.

Las cámaras se abstendrán, no obstante, de hacer la inscripción de la designación o revocación cuando no se hayan observado respecto de las mismas las prescripciones de la Ley o del contrato.

La revocación o reemplazo de los funcionarios a que se refiere este artículo se hará con el quórum y la mayoría de votos prescritos en la Ley o en el contrato para su designación.

ARTÍCULO 164. CANCELACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN-CASOS QUE NO REQUIEREN NUEVA INSCRIPCIÓN. Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.

La simple confirmación o reelección de las personas ya inscritas no requerirá nueva inscripción."

Acerca de su pregunta 5, en nuestra opinión, la aprobación de las políticas contables corresponde a un procedimiento de carácter interno de la copropiedad. Por consiguiente, esta facultad depende de las atribuciones conferidas en los estatutos, bien sea, la Asamblea General de Copropietarios, Consejo de Administración, o a la administración para este fin (Administrador y Contador).

Revisor Fiscal - limitaciones

Concepto	Pregunta
2017-0289	*(…) ¿Ahora bien, si un Revisor Fiscal como Contador Público persona natural o una firma de auditores es contratado para desarrollar una auditoría externa al mismo ente en el cual realizó las funciones de revisoría fiscal, tendría de acuerdo con los niveles de independencia exigidos en los artículos 50 y 51 ninguna restricción que limite esta actuación?* *En el caso contrario, ¿cuándo un profesional independiente Contador Público o una firma de auditores con permiso para ejercer en Colombia, realiza una auditoría externa sobre la información histórica de una entidad y emite sus opiniones y hallazgos de auditoría de conformidad con los estándares de aseguramiento y auditoría, por ejemplo por los años 2015 y 2016, tendría limitaciones en su independencia de conformidad con lo exigido en los artículos 50 y 51 para desarrollar el trabajo de revisoría fiscal en el período 2017?."*

Respuesta

(…) ***¿si un Revisor Fiscal como Contador Público persona natural o una firma de auditores es contratado para desarrollar una auditoría externa al mismo ente en el cual realizó las funciones de revisoría fiscal, tendría de acuerdo con los niveles de independencia exigidos en los artículos 50 y 51 ninguna restricción que limite esta actuación?***

En opinión de este organismo, cuando un Contador Público haya actuado como Revisor Fiscal, dadas las características especiales de este encargo, y particularmente las relacionadas con las funciones de fiscalización, las cuales generan un riesgo mayor frente a la existencia de amenazas que puedan comprometer el cumplimiento por parte del profesional de los principios fundamentales, para la aceptación del encargo como Auditor Externo se debe cumplir el requisito establecido en el Art. 48 de la Ley 43 de 1990, esto es el plazo de un año desde la fecha de su renuncia o retiro como Revisor Fiscal.

Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas ***a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal****. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).*

Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes ***o cualquier otra circunstancia*** *que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).*

Sobre este tema, el código de ética para Contadores Públicos, (…) compilado en el Decreto 2420 de 2015, (…), establece una serie de Amenazas, a las que podría verse enfrentado el Contador Público, por razones de cargo, y fundamentalmente por las otras funciones distintas del aseguramiento realizadas por el Revisor Fiscal. Algunas de ellas son:

100.12 Las amenazas pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias. Cuando una relación o una circunstancia originan una amenaza, dicha amenaza podría comprometer, o se podría pensar que compromete, el cumplimiento por el profesional de la contabilidad de los principios fundamentales. Una circunstancia o una relación pueden originar más de una amenaza, y una amenaza puede afectar al cumplimiento de más de un principio fundamental. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

a) *Amenaza de interés propio – amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.*

b) *Amenaza de autorrevisión – amenaza de que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de un servicio prestado con anterioridad por el profesional de la contabilidad o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de un servicio actual.*

c) *Amenaza de abogacía – amenaza de que un profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.*

d) *Amenaza de familiaridad – amenaza de que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo, y*

e) *Amenaza de intimidación – amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.*

200.4. Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de interés propio para el profesional de la contabilidad en ejercicio: (…).

- *El profesional de la contabilidad descubre un error significativo al evaluar los resultados de un servicio profesional prestado con anterioridad por un miembro de la firma a la que pertenece.*

200.5. Los siguientes son ejemplos de circunstancias que originan amenazas de autorrevisión para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

- *La firma emite un informe de seguridad sobre la efectividad del funcionamiento de unos sistemas financieros después de haberlos diseñado o implementado.*

- *La firma ha preparado los datos originales que se han utilizado para generar los registros que son la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad (…).*

Sección 220 Conflicto de intereses

220.1 El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para identificar circunstancias que pueden originar un conflicto de intereses. Dichas circunstancias pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, la objetividad puede verse amenazada cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio compite directamente con un cliente o tiene un negocio conjunto o un acuerdo similar con uno de los principales competidores del cliente. También pueden verse amenazadas la objetividad o la confidencialidad cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio presta servicios a clientes cuyos intereses están en conflicto o cuando los clientes están enfrentados entre sí en relación con la cuestión o con la transacción de que se trata.

220.2 El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda existir y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Antes de aceptar o de continuar la relación con un cliente o un determinado encargo, el profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza originada por intereses o relaciones empresariales con el cliente o con un tercero.

220.3 Dependiendo de las circunstancias que originan el conflicto, resulta necesaria por lo general la aplicación de alguna de las siguientes salvaguardas:

a) Notificar al cliente del interés o de las actividades empresariales de la firma que pueden suponer un conflicto de intereses y obtener su consentimiento para actuar en tales circunstancias, o

b) *Notificar a todas las partes relevantes conocidas de que el profesional de la contabilidad en ejercicio está actuando para dos o más partes con respecto a una cuestión en la que sus intereses respectivos están en conflicto y obtener su consentimiento para actuar de ese modo, o*

c) Notificar al cliente de que el profesional de la contabilidad en ejercicio no actúa con exclusividad para ningún cliente al prestar los servicios propuestos (por ejemplo, en un sector de mercado determinado o con respecto a un servicio específico) y obtener su consentimiento para actuar de ese modo."

¿cuándo un profesional independiente Contador Público o una firma de auditores con permiso para ejercer en Colombia, realiza una auditoría externa sobre la información histórica de una entidad y emite sus opiniones y hallazgos de auditoría de conformidad con los estándares de aseguramiento y auditoría, por ejemplo por los años 2015 y 2016, tendría limitaciones en

su independencia de conformidad con lo exigido en los artículos 50 y 51 para desarrollar el trabajo de revisoría fiscal en el período 2017?

En opinión de este Consejo, cuando el Contador Público haya actuado como Auditor Externo, y sea requerido para actuar como Revisor Fiscal, en un período posterior, no existiría impedimento para ejercer como Revisor Fiscal en un período posterior, dado que funciones desarrolladas como Auditor Externo están contenidas en las funciones asignadas al Revisor Fiscal, y que las funciones de fiscalización no habían sido incluidas en el encargo de Auditor Externo. El Art. 51 de La Ley 43 de 1990, tampoco establece una inhabilidad en estos casos.

Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.

Además de lo anterior, incluimos a continuación, apartes de dos conceptos de la superintendencia de sociedades, en las que se da respuesta a una consulta similar sobre el tema:

Oficio 220-053514 del 20 de Abril de 2015

"(…) 1. Estamos interesados en conocer si existe algún tipo de inhabilidad para una Firma de Contadores que ha ejercido la Revisoría Fiscal de una entidad pública desde hace 2 años hasta la fecha, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

Estatutariamente la entidad tomo la decisión de suprimir la figura de Revisoría Fiscal, modificando dicha Figura y reemplazándola por la de un Auditor Externo, sin embargo, las funciones encomendadas son muy similares a las de un Revisor Fiscal. (…)

En este orden de ideas y, partiendo de la base que las situaciones descritas se dan de manera seguida, es dable considerar que en efecto existiría una inhabilidad para que el contador que inicialmente actuó como Revisor Fiscal de una empresa, se presente posteriormente como proponente para ser auditor externo de la misma empresa.

Y es que esa circunstancia, indudablemente le restaría independencia a la labor a desarrollar y no puede olvidarse que entre los principios básicos de la ética profesional, se encuentran claramente definidos el de la independencia y objetividad, basada la primera en libertad mental y la segunda en total imparcialidad."

Oficio 340-73267 del 29 de noviembre de 2000

"(…) 1. El Revisor Fiscal suplente de una sociedad limitada ejerciendo el cargo, y siendo simultáneamente el representante legal y socio de una sociedad de servicios profesionales en Contaduría, puede facturar a la sociedad limitada honorarios profesionales por servicios de contraloría? (…)

Para dar respuesta a los temas consultados debemos hacer las siguientes precisiones:

a) Ante todo, es necesario centrarnos en lo que se entiende como "contralor" de un ente económico. Para ello, el Diccionario de Términos Contables para Colombia, editado por la Universidad de Antioquia, página 72, señala "Contralor: Funcionario encargado de intervenir en el control de las operaciones financiero-contables de las entidades gubernamentales // funcionario que tiene a su cargo la contabilidad en todos sus aspectos: general, costos, sucursales, etc.; es responsable de la implantación de sistemas, de vigilancia sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales, del establecimiento y vigilancia de los controles y de la interpretación, análisis y evaluación de los estados financieros para uso de la dirección."

b) En lo que atañe al nombramiento de una firma de Contadores Públicos para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal, mediante el Oficio OR-5406, de marzo 14 de 1986, esta superintendencia fijó su posición, señalando en la parte pertinente lo siguiente:

"… las firmas o asociaciones de contadores pueden ser nombradas por la asamblea general o junta de socios "como revisores fiscales", tal como lo prevé el artículo 215 del Código de Comercio y no está expresamente prohibido por la Ley, el que la misma firma o asociación de contadores sea el auditor externo de la misma compañía, siempre y cuando las personas naturales designadas por la firma para ejercer dichos cargos sean diferentes. En este aspecto, se recoge la doctrina vigente de esta entidad, pues las incompatibilidades previstas en el artículo 205 del Código de Comercio se refieren a las personas naturales elegidas para el ejercicio del cargo. Se advierte, sin embargo, de inmediato que como las firmas o asociaciones de

contadores han de designar necesariamente una persona natural (se destaca), quien ejercerá personalmente el cargo de Revisor Fiscal principal y su suplente (artículo 215 del Código de Comercio) y que como además dichas firmas sólo podrán cumplir las funciones adscritas a los contadores públicos bajo la responsabilidad de personas (se resalta) que hayan obtenido la inscripción correspondiente (artículo 12 de la Ley 145 de 1960), las incompatibilidades previstas en la Ley (v. gr., en el artículo 205 y concordantes), se

aplicarán a las personas naturales elegidas para ejercer dichos cargos.

De otro extremo, las firmas de contadores no podrán encargarse en ningún caso, de la revisoría, auditoría o interventoría de cuentas de las sociedades o instituciones en las cuales alguno de los afiliados a tales firmas u organizaciones, sea ocasional o permanentemente contador, cajero, o administrador (artículo 12 de la Ley 145 de 1960) ..."

c) En lo que respecta a las inhabilidades señaladas en la Ley 43 de 1990, para que un Contador Público que haya actuado como empleado de una sociedad, para aceptar el cargo de Revisor Fiscal, a través del Oficio OR- 18853, de agosto 9 de 1991, se indicó lo siguiente, en la parte pertinente:

"… Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de Auditor Externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones" (se subraya)

Ahora bien, es importante precisar el alcance del término "empleado", cuya definición no encontramos en la Ley 43 en comento, tampoco en el Código de Comercio ni en el Código Sustantivo de Trabajo. Por tanto, debemos recurrir de una parte, a las reglas de interpretación previstas en el Código Civil que en su artículo 28 preceptúa:

Las palabras de la Ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en estas el significado legal" y de otra, a la definición que da el diccionario de la lengua española, así: Empleado.

"persona destinada por el gobierno al servicio público o por un particular o corporación al despacho de los negocios de su competencia o interés".

De otra parte, es de advertir que las inhabilidades pueden considerarse como prohibiciones establecidas por el legislador para proteger una actividad, con el fin de evitar cualquier conflicto que reste independencia y objetividad al ejercicio de las funciones desempeñadas por una persona. Es por eso que quienes ejecutan actividades propias de las profesiones liberales están sometidas a prohibiciones que tienden a impedir cualquier interferencia en sus opiniones y decisiones profesionales.

Consecuentemente con lo anterior tenemos que el artículo 37 de la Ley 43 de 1990, en su numeral 3 dispone como principio básico de ética profesional la "absoluta independencia" mental y de criterio de Contador Público en el ejercicio de su profesión."

Expuesto lo anterior, procedemos a resolver cada uno de los puntos así:

El Revisor Fiscal suplente de la sociedad limitada ejerciendo el cargo, no puede desempeñar las funciones de contralor de la sociedad, y por ende facturar a la misma honorarios profesionales por la prestación de dichos servicios, entendiendo, en primer lugar, que ambas labores (revisoría y contraloría) serán desarrolladas por la misma persona y, en segundo orden, que como quiera que el contralor será el encargado de intervenir en el control de las operaciones financiero-contables, dado que tiene a su cargo la contabilidad en todos sus aspectos: general, costos, sucursales, etc.; es responsable de la implantación de sistemas, de vigilancia sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales, del establecimiento y vigilancia de los controles y de la interpretación, análisis y evaluación de los estados financieros para uso de la dirección.

Lo cual de alguna manera conlleva a que exista dependencia con la administración y, en consecuencia, lo inhabilita como contador para dar fe pública como Revisor Fiscal, toda vez que a la luz del artículo 37 de la Ley 43 de 1990, en su numeral tercero se establece como principio básico de ética profesional la Independencia mental y de criterio del Contador Público en el ejercicio de su profesión.

Los artículos 48, 50 y 51 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, establecen:

"Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo. (…)

Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones

Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará

aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones."

Adicionalmente, sobre este tema en particular, este Consejo se pronunció en los siguientes conceptos: 2016-0228; 2016-0236; 2016-0352; 2016-0429; 2016-0456; 2016-0462; 2016-0480; 2015-0137; 2015-0224; 2015-0304; 2015-0350; 2015-0418; 2015-0451; 2015-0583; 2015-0771; 2015-0921; 2014-0047; 2014-0082; 2014-0127; 2014-0139; 2014-0140; 2014-0215; 2014-0287; 2014-0595. Así las cosas, es preciso aclarar que cualquier opinión generada previamente por este Consejo, la cual difiera de la presentada en este documento, quedará automáticamente sin vigencia.

Revisor Fiscal - actuaciones

Concepto	Pregunta
2017-0386	*(…) requerimos de su valioso concepto (…), en función de terminar una Asamblea Ordinaria de Propietarios que quedó suspendida debido a que no tenemos forma de saber si lo que nos solicita la revisoría fiscal es lo correcto. La Asamblea debemos darle continuidad el 3 de mayo del presente, y en mi calidad de representante legal (…) muy respetuosamente les solicitamos lo siguiente: (…)* *El revisor que tenemos fue nombrado para el periodo 2016 y este se abstiene de darnos su dictamen de la información contable hasta tanto no se lleve al gasto todos los activos fijos que figuran en la contabilidad desde el inicio de la misma, en el 2012 y que son equipos electrónicos adquiridos por la copropiedad para vigilancia y control, muebles y enseres de un costo elevado, que inicialmente valían más de 80 millones de pesos y que en el tiempo se han venido depreciando según las normas contables y a la fecha se tienen más de 30 millones de pesos que aún no se han llevado al gasto, y lo que la revisora pide es que todo ese dinero sea llevado al gasto, petición a lo que la administración y la contabilidad del edificio han accedido parcialmente, puesto que se llevó al gasto maquinaria y equipo adquirido en el periodo 2016 por valor de 16 millones de pesos, y los activos fijos de años anteriores no se tocaron, para que fueron autorizados por la Asamblea, ya que ello produciría un gran impacto a los estados financieros del edificio.* *La revisora fiscal se comprometió a dar un informe mensual a los estados financieros a los consejeros, lo que no ha hecho desde el mes de septiembre de 2016, el consejo le solicito varias veces el dictamen final de los estados financieros del 2016 para ser enviado a los copropietarios junto con los estados financieros y solo en la asamblea se presenta con el informe verbal de la situación, pues aún no lo da por escrito y dice que si da su dictamen será dado con salvedad, lo que implicaría que si existe una reclamación legal por parte de algún propietario respecto a la contabilidad a sus estados de cuentas o respecto a alguna aprobación de la asamblea que tenga que ver con los estados financieros estos no podrían ser elementos probatorios en un proceso.* *El concepto que la revisora fiscal referencia para su solicitud va anexo a la presente y contamos con las grabaciones de la explicación dada a las Asamblea. Siendo que la Asamblea no contaba con el conocimiento para saber si lo que se le solicitaba era lo correcto decidió suspender la Asamblea y pidió que se llevara ante ustedes el caso, para conseguir sus valiosos conceptos que los orienten al respecto.* *El Revisor Fiscal tiene en su poder los fólderes de los estados financieros y soportes contables desde el mes de septiembre a diciembre de 2016 y no los ha entregado a la administración siendo que se les ha solicitado en varias ocasiones, para tenerlos a disposición de los propietarios en los 15 días reglamentario de la convocatoria, los que no nos fueron entregados y no estamos seguros si esto es potestativo de un Revisor Fiscal o si está dentro de sus funciones para la revisión* *Por otro lado, el edificio cuenta con una caldera que a través de una red de tuberías lleva agua caliente a los apartamentos y el consumo es medido por un medidor o registro que tiene a la entrada de cada apartamento, consumo que luego es cobrado de acuerdo a lo registrado allí, y se lleva al ingreso como si fuera una cuota mensual adicional que se aporta al edificio para cubrir los gastos de agua y gas que se utiliza para el calentamiento del agua, gastos en los que este incurre por este servicio comunal, el cobro se hace de acuerdo a la suma total de los registros, que es directamente proporcional al consumo individual. Siempre se ha hecho de esa forma, pero ahora tenemos muchas inquietudes en la forma como este ingreso deba registrarse contablemente, El Revisor Fiscal dice que*

Concepto	Pregunta
	esto es incorrecto porque estamos haciendo las funciones de una empresa prestadora de servicios y esto no es nuestro objeto social. *Al respecto el Revisor Fiscal nos recomienda que quitemos el sistema de agua caliente y que se implemente un sistema eléctrico, debido que según ella es un gasto exagerado para la copropiedad, al respecto ya la asamblea decidió incurrir en pagar un estudio técnico para verificar lo dicho. Pero se requiere saber cómo sería la contabilización correcta del mismo.* *Actualmente el Revisor Fiscal no tiene contrato con la copropiedad porque dice que no es necesario debido que es nombrado por la Asamblea, por lo tanto, sus funciones no están claras y definidas para el consejo, los propietarios y la administración.* *(…) 1) Si el edificio puede llevar contablemente activos fijos o tenemos que siempre llevarlos al gasto como lo sugiere el Revisor Fiscal.* *2) Nos aclaren si lo que asegura el Revisor Fiscal sobre dar su dictamen es correcto y si está dentro de sus facultades y funciones hacer la salvedad mencionada o abstenerse de dar un dictamen debido a que la copropiedad tiene activos fijos, que según ella debe llevar al gasto.* *3) Quien debe resguardar los fólderes con toda la información financiera y soportes y en que sitio, y donde debe el Revisor Fiscal hacer la revisión de los mismos. Y si estos se los puede llevar por tanto tiempo.* *4) Cuáles son las funciones de un Revisor Fiscal de propiedad horizontal, ya que en el reglamento del edificio no están contemplados.* *5) Como se deben llevar estos ingresos contablemente, por agua caliente, resultado de un consumo de agua caliente que sale de una caldera comunal, donde cada apartamento tiene un consumo distinto.* *6) Por otro lado, debe o no tener contrato un Revisor Fiscal y se pueden fijar funciones específicas respecto a su revisión y si es necesario la carta de aceptación del cargo del Revisor Fiscal para estar en firme.* *7) Quien debe hacer la inscripción del Revisor Fiscal ante la Dian para la firma de las retenciones y si este no lo ha hecho, que implicaciones tiene para el edificio.*

Respuesta

¿Si el edificio puede llevar contablemente activos fijos o tenemos que siempre llevarlos al gasto como lo sugiere el Revisor Fiscal?

Acerca de su primera pregunta, en nuestra opinión, el tratamiento contable para los activos fijos de la copropiedad debe estar acorde con las políticas contables definidas por la Administración, producto del proceso de implementación del nuevo marco técnico normativo definido en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016.

Es importante considerar que los elementos que integran las Propiedades, planta y equipo se

identifican por las siguientes características:

a) Son activos no monetarios que precisan, por tanto, ser transformados a través del desarrollo de la actividad empresarial para convertirse en efectivo.

b) Son activos tangibles físicamente.

c) Son activos no corrientes que requerirán más de un ciclo económico para ser transformados.

d) Son activos que van a ser usados durante más de un ejercicio económico.

La naturaleza no monetaria, la naturaleza física y el carácter no corriente son los principios fundamentales que ayudan a identificar qué elementos forman parte de esta partida. Los elementos que se consumen en un ejercicio económico son gastos del periodo y los importes no consumidos al cierre son activos corrientes, siendo clasificados normalmente como inventarios.

Nos aclaren si lo que asegura el Revisor Fiscal sobre dar su dictamen es correcto y si está dentro de sus facultades y funciones hacer la salvedad mencionada o abstenerse de dar un dictamen debido a que la copropiedad tiene activos fijos, que según ella debe llevar al gasto.

En cuanto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, el Revisor Fiscal dentro d su opinión deberá expresar todas aquellas situaciones que bajo su criterio, no se ajusten a los lineamientos contables definidos para la copropiedad; sin embargo, el incumplimiento por parte de la Copropiedad de alguno de dichos lineamientos en materia contable o de control interno, no es causal para que el Revisor Fiscal deba entregar su opinión, acerca de los estados financieros correspondientes a la vigencia 2016.

¿Quién debe resguardar los fólderes con toda la información financiera y soportes y en que sitio, y donde debe el Revisor Fiscal hacer la revisión de los mismos. Y si estos se los puede llevar por tanto tiempo?

En opinión de este Consejo, la custodia de todos los documentos contables derivados de las operaciones de la copropiedad es responsabilidad exclusiva del administrador o de la persona que este designe para tal fin. Para efectos de revisión, el Revisor Fiscal podrá efectuar las validaciones que considere pertinentes, en las instalaciones de la Copropiedad, tomando copia de los documentos que considere necesarios para soportar su labor, pero en ningún momento puede tomar documentos originales que soporten las operaciones comerciales, objeto de revisión.

¿Cuáles son las funciones de un Revisor Fiscal de propiedad horizontal, ya que en el reglamento del edificio no están contemplados?

En opinión de este Consejo, el Art. 57 de la Ley 675 de 2001 determina que los revisores fiscales de copropiedades deben cumplir las funciones establecidas en la Ley 43 de 1990 o las disposiciones que la modifique, adicione, complemente o sustituya, razón por la cual la Ley 675 no establece funciones específicas para los Revisores Fiscales, debiendo remitirse a lo señalado en el 207 del C. Co. Cuando la revisoría fiscal es potestativa, sus funciones deberán estar contenidas en el reglamento de propiedad horizontal o haber sido asignadas por la Asamblea de Propietarios.

¿Cómo se deben llevar estos ingresos contablemente, por agua caliente, resultado de un consumo de agua caliente que sale de una caldera comunal, donde cada apartamento tiene un consumo distinto?

En nuestra opinión, es importante tener claro que este tipo de servicios se establecen teniendo en cuenta los siguientes conceptos:

Bienes comunes: *partes del edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal pertenecientes en proindiviso a todos los propietarios de bienes privados, que por su naturaleza o destinación permiten o facilitan la existencia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular.*

Bienes comunes esenciales: *son aquellos bienes que son indispensables para la existencia, estabilidad, conservación y seguridad del edificio o conjunto, así como los imprescindibles para el uso y disfrute de los bienes de dominio particular. Los demás bienes que no cumplen los requisitos de los bienes comunes esenciales se considerarán como bienes comunes no esenciales.*

Bienes comunes de uso exclusivo: *son bienes comunes no necesarios para el disfrute y goce de los bienes de dominio particular, y en general, son aquellos cuyo uso comunal limitaría el libre goce y disfrute de un bien privado, tales como terrazas, cubiertas, patios interiores y retiros, estos podrán ser asignados de manera exclusiva a los propietarios de los bienes privados que por su localización puedan disfrutarlos.*

Bienes comunes desafectados: *son aquellos bienes comunes no esenciales que pasan a ser de dominio de la copropiedad mediante escritura pública debidamente registrada, previa autorización de las autoridades competentes y la aprobación de la Asamblea de Propietarios con voto favorable del 70% de los coeficientes de la copropiedad*

Coeficientes de copropiedad: *índices que establecen la participación porcentual de cada uno de los propietarios de bienes de dominio particular en los bienes comunes del edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal. Definen además su participación en la Asamblea de propietarios y la proporción con que cada uno contribuirá en las expensas comunes del edificio o conjunto, sin perjuicio de las que se determinen por módulos de contribución, en edificios o conjuntos de uso comercial o mixto.*

Expensas comunes necesarias: *erogaciones necesarias causadas por la administración y la prestación de los servicios comunes esenciales requeridos para la existencia, seguridad y conservación de los bienes comunes del edificio o conjunto. Para estos efectos, se entenderán esenciales los servicios necesarios para el mantenimiento, reparación, reposición, reconstrucción y vigilancia de los bienes comunes, así como los servicios públicos esenciales relacionados con estos.*

Módulos de contribución: *índices que establecen la participación porcentual de los propietarios de bienes de dominio particular, en las expensas causadas en relación con los bienes y servicios comunes cuyo uso y goce corresponda a una parte o sector determinado del edificio o conjunto de uso comercial o mixto.*

Así las cosas, en nuestra opinión, los costos derivados del uso de la caldera comunal, al ser expensas comunes necesarias, deberán ser incluidas en el presupuesto y mediante un análisis detallado de los apartamentos que utilicen el servicio y el coeficiente de copropiedad de cada una de estas unidades habitacionales, establecer la proporción de costo que les corresponde, con un efecto directo en la cuota de administración. El cuadro No. 13 de la Orientación Técnica No. 15 - Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupo 1, 2 y 3), emitida por este Consejo en octubre de 2015, contiene un resumen de los principios contables contenidos en los marcos normativos que deben ser aplicados al reconocer ingresos de actividades ordinarias.

¿debe o no tener contrato un Revisor Fiscal y se pueden fijar funciones específicas respecto a su revisión y si es necesario la carta de aceptación del cargo del Revisor Fiscal para estar en firme?

Dando respuesta a la consulta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, la vinculación laboral del Revisor Fiscal bien puede llevarse a cabo a través de un contrato de trabajo laboral o un contrato de prestación de servicios, entre otros mecanismos, donde se establezcan los deberes y derechos de cada una de las partes (Contratista y Contratante), el cual debe ser por escrito, tal como lo establece el articulado que citamos a continuación:

El artículo 46 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, establece:

"Artículo 46. Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el Contador Público fijará sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancias en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el Contador Público y el usuario."

Los artículos 187, 204 y 206 del Código de comercio, acerca de la elección del Revisor Fiscal, establecen:

"ARTÍCULO 187. FUNCIONES GENERALES DE LA JUNTA O ASAMBLEA DE SOCIOS. La junta o asamblea ejercerá las siguientes funciones generales, sin perjuicio de las especiales propias de cada tipo de sociedad:(…)

4) Hacer las elecciones que corresponda, según los estatutos o las Leyes, fijar las asignaciones de las personas así elegidas y removerlas libremente;(…)

ARTÍCULO 204. ELECCIÓN DE REVISOR FISCAL. La elección del Revisor Fiscal se hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios. (…)

ARTÍCULO 206. PERIODO DEL REVISOR FISCAL. En las sociedades donde funcione junta directiva el período del Revisor Fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier

tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión."

¿Quién debe hacer la inscripción del Revisor Fiscal ante la Dian para la firma de las retenciones y si este no lo ha hecho, que implicaciones tiene para el edificio?

Acerca de esta inquietud, en nuestra opinión, Los artículos 163 y 164 del Código de Comercio, establecen:

"ARTÍCULO 163. DESIGNACIÓN O REVOCACIÓN DE ADMINISTRADORES O REVISORES FISCALES. La designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales previstas en la Ley o en el contrato social no se considerará como reforma, sino como desarrollo o ejecución del contrato, y no estará sujeta sino a simple registro en la cámara de comercio, mediante copias del acta o acuerdo en que conste la designación o la revocación.

Las cámaras se abstendrán, no obstante, de hacer la inscripción de la designación o revocación cuando no se hayan observado respecto de las mismas las prescripciones de la Ley o del contrato.

La revocación o reemplazo de los funcionarios a que se refiere este artículo se hará con el quórum y la mayoría de los votos prescritos en la Ley o en el contrato para su designación.

ARTÍCULO 164. CANCELACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN-CASOS QUE NO REQUIEREN NUEVA INSCRIPCIÓN. Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.

La simple confirmación o reelección de las personas ya inscritas no requerirá nueva inscripción."

Así las cosas, dando respuesta a la séptima pregunta, en nuestra opinión, y basados en el articulado antes citado, que el registro del Revisor Fiscal ante Organismos de Control deberá estar en cabeza de la Administración de la Copropiedad, para este caso el representante legal de la misma. De no haberse realizado dicho trámite, todas las actuaciones en las que haya participado el Revisor Fiscal sin el correspondiente registro podrán considerarse como no válidas. (...)

Sociedades de contadores extranjeras

Concepto	Pregunta
2017-0657	*"(…) cuáles son los requisitos que deben cumplir las empresas extranjeras sin domicilio en Colombia y personas naturales de nacionalidad extranjera sin domicilio en Colombia, para que estén acreditadas para prestar servicios contables a compañías Colombianas, que implican el desarrollo de actividades técnico - contables enmarcadas dentro de lo establecido en el artículo 2o de la Ley 43 de 1990, referente a las actividades relacionadas a la ciencia contable en general, incluida la teneduría de libros entiéndase esta como el registro contable y administración de la contabilidad.* *(…) que implicaciones tiene para una compañía Colombiana contratar o realizar acuerdos de servicios, para la prestación de servicios contables, por parte de empresas extranjeras sin domicilio en Colombia y personas naturales de nacionalidad extranjera sin domicilio en Colombia, que no cumplan con los requisitos solicitados en el párrafo anterior"*

Respuesta

(…) Los artículos 3 y 4 de la Ley 43 de 1990, manifiestan:

"Artículo 3. De la inscripción del Contador Público. La inscripción como Contador Público se acreditará por medio de una tarjeta profesional que será expedida por la Junta Central de Contadores.

Parágrafo 1. (…), para ser inscrito como Contador Público es necesario ser nacional colombiano (…), o extranjeros domiciliado en Colombia con no menos de tres (3) años de anterioridad a la respectiva solicitud de inscripción y que reúna los siguientes requisitos:

a) Haber obtenido el título de Contador Público en una universidad colombiana autorizada por el gobierno para conferir tal título, (…), además de acreditar experiencia en actividades relacionadas con la ciencia contable en general no inferior a un (1) año y adquirida en forma simultánea con los estudios universitarios o posteriores a ellos.

b) o haber obtenido dicho título de Contador Público o de una denominación equivalente, expedida por instituciones extranjeras de países con los cuales Colombia tiene celebrados convenios sobre reciprocidad de títulos y refrendado por el organismo gubernamental autorizado para tal efecto. (…)

Artículo 4. De las sociedades de Contadores Públicos. Se denominan "Sociedades de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta Ley. En las sociedades de Contadores Públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos."

(…), en nuestra opinión, las sociedades extranjeras prestadoras de servicios de contabilidad y los contadores públicos extranjeros deberán cumplir en su totalidad los lineamientos establecidos en el articulado antes citado, respecto a residencia, titulación y experiencia profesional, los cuales son esenciales para poder prestar servicios profesionales relacionados con la técnica contable dentro del territorio colombiano.

Acerca de su segunda pregunta, (…), el que una compañía colombiana contrate una sociedad de contadores extranjera o un Contador Público extranjero sin el cumplimiento de los lineamientos definidos respecto a residencia titulación y experiencia profesional, dará lugar a la invalidez de la información contable que sea generada por parte de la Organización o del profesional extranjero y se someterá a las sanciones que le sean pertinentes respecto de los entes de vigilancia y control. (...)

Sociedades de contadores - inhabilidades

Concepto	Pregunta
2017-1066	"(…) *¿Existe algún conflicto de interés y/o riesgo y/o incompatibilidad para una sociedad de contadores públicos dedicados a prestar servicios de auditoría, contabilidad y revisoría fiscal, al ser la única accionista de una sociedad dedicada a la prestación de servicios legales y tributarios?* *¿Existe algún conflicto de interés y/o riesgo y/o incompatibilidad si una persona natural ostenta la calidad de accionista en una sociedad de contadores dedicados a prestar servicios de auditoría, contabilidad y revisoría fiscal y a su vez es el accionista único de la sociedad que presta servicios legales y tributarios?* (…)"

Respuesta

(…) Los siguientes artículos de la Ley 43 de 1990, manifiestan:

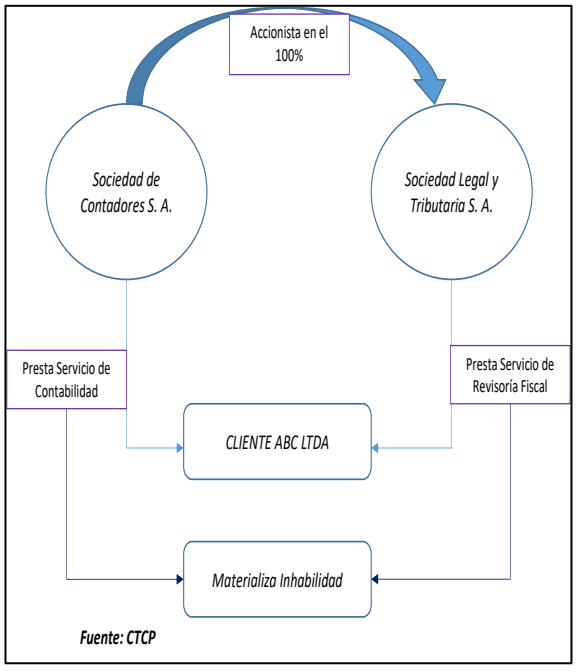
"Artículo 2. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta Ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Parágrafo 1. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionada con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.(…)

Artículo 4. De las sociedades de Contadores Públicos. Se denominan "Sociedades de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta Ley. (…).

Artículo 5. De la vigilancia estatal. Las sociedades de Contadores Públicos estarán sujetas a la vigilancia de la Junta Central de Contadores. (…)

Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones. (…)"



Así las cosas, dando respuesta a las preguntas 1 y 2, planteadas por el peticionario, en nuestra opinión, para los casos enunciados por el consultante, tanto para persona jurídica como para persona natural, la materialización de una inhabilidad se entiende al momento en que la sociedad prestadora de servicios legales y tributarios, preste algún tipo de servicio a sociedades con las que el socio accionista (persona natural o jurídica) tenga algún tipo de encargo de aseguramiento y/o revisoría fiscal.

Adicionalmente, este Consejo se pronunció acerca de un tema similar, en la consulta 2017-1073 (...)

Sociedades de hecho

Concepto	Pregunta
2017-0890	*"(…) elevo consulta, relacionada con la situación contable de una sociedad conformada por alrededor de 30 personas (familiares y amigos), que desde en el año 2013 reunieron unos aportes para invertir en negocios de ganado, (…) nombraron junta directiva y gerente general, redactaron estatutos como una SAS, pero nunca formalizaron esta sociedad. (…) Todos los socios tienen la misma participación* *La consulta es la siguiente:* *1-De acuerdo con lo expuesto ¿esta sociedad es una sociedad de hecho?; (…).* *2-La Sociedad de hecho que realice actividades comerciales como es la compraventa (comercialización de ganado) (…); ¿está obligada a llevar contabilidad?* *3- ¿Debe ser La contabilidad el medio de prueba idóneo ante conflictos que se deban resolver en estrados judiciales en lo que se refiere a cifras contables como son activos, pasivos patrimonio, ingresos y egresos?* *4- ¿La sociedad de hecho se debe inscribir ante Cámara de Comercio?* *5- (…) ¿quién es el responsable de llevar la contabilidad?* *6- ¿La contabilidad se debe llevar bajo los nuevos marcos normativos de acuerdo con la Ley 1314 de 2009?* *7- ¿Para todos los efectos la sociedad de hecho debe presentar estados financieros?* *8- ¿Cuáles son los efectos y consecuencias de no llevar contabilidad cuando se está obligado?"*

Respuesta

(…) **¿esta sociedad es una sociedad de hecho?; dado que el asesor legal de la sociedad declara que para considerarse sociedad de hecho debe inscribirse como tal en cámara de comercio.**

¿La sociedad de hecho se debe inscribir ante Cámara de Comercio?

(…) el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no es competente para pronunciarse sobre registro mercantil, (…).

La Sociedad de hecho que realice actividades comerciales (…); ¿está obligada a llevar contabilidad?

¿Debe ser La contabilidad el medio de prueba idóneo ante conflictos que se deban resolver en estrados judiciales (…)?

¿La contabilidad se debe llevar bajo los nuevos marcos normativos de acuerdo con la Ley 1314 de 2009?

¿Para todos los efectos la sociedad de hecho debe presentar estados financieros?

Al no existir una disposición legal que obligue a los ganaderos a llevar contabilidad según lo normado en los artículos 19 y 23 del Código de Comercio cuando actúa como persona natural, no están obligadas a aplicar los nuevos marcos técnicos normativos, sin embargo, si pretenden hacer valer su información como medio de prueba deberán sujetarse a la Ley 1314 de 2009, según el siguiente articulado:

Artículo 2°. Ámbito de aplicación. La presente Ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y

aseguramiento. (…)

Parágrafo. Deberán sujetarse a esta Ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba.

Por lo anterior, los ganaderos, personas naturales (que lleven contabilidad como medio de prueba) y persona jurídica (cualquiera que sea su forma asociativa), deberán clasificarse en alguno de los 3 grupos definidos para la aplicación e implementación de los estándares internacionales de información financiera que les corresponda, (…).

Al existir una junta directiva y gerente; ¿quién es el responsable de llevar la contabilidad?

Los estados financieros son responsabilidad de la Administración de la Entidad, tal como está señalado en la Ley 190 de 1995:

Artículo 45.- De conformidad con la reglamentación que al efecto expide el Gobierno Nacional, todas las personas jurídicas y las personas naturales que cumplan los requisitos señalados en el reglamento, deberán llevar contabilidad, de acuerdo con los principios generalmente aceptados. Habrá obligación de consolidar los estados financieros por parte de los entes bajo control.

Cuando se cumplan los requisitos, los estados básicos y los estados financieros consolidados deberán ser sometidos a una auditoría financiera.

El Gobierno podrá expedir normas con el objeto de que tal auditoría contribuya a detectar y revelar situaciones que constituyan prácticas violatorias de las disposiciones o principios a que se refiere la presente Ley.

Artículo 46.- La entidad sin ánimo de lucro que dé aplicación diferente a los recursos que reciba del Estado a cualquier título, será sancionada con cancelación de la personería jurídica y multa equivalente al valor de los aplicados indebidamente, sin perjuicio de las sanciones penales que por tal hecho se pueden generar.

Artículo 47.- El representante legal de una entidad sin ánimo de lucro que reciba recursos del Estado a cualquier título, estará sujeto al régimen de responsabilidad administrativa previsto por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública para los representantes legales de las entidades del sector público, cuando celebre cualquier tipo de contrato, sin perjuicio de las acciones penales a que haya lugar.

Por otra parte, la Ley 222 de 1995, en sus artículos 37 y 38 define estados financieros Certificados y Dictaminados en los siguientes términos:

Art. 37. Estados financieros certificados. El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Art. 38. Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el Revisor Fiscal o Contador Público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia

Por consiguiente, los estados financieros son responsabilidad de la Administración y estos deben estar debidamente certificados, es decir, firmados por el Representante Legal y el Contador Público, y según las circunstancias, se acompañarán de la opinión profesional de un Contador Público que actúa como Revisor Fiscal de la Entidad.

Ahora bien, este Consejo, (…), se ha pronunciado sobre las responsabilidades de la Administración, Contador Público y Revisor Fiscal en los conceptos números 2015-090, 2015-099, 2015-110, 2015-120, 2015-175, 2015-203, 2015-214, 2015-222, 2015-328, 2015-335, 2015-454, 2015-528, 2015-845, 2016-186, 2016-211, 2016-230, 2016-327, 2016-348, 2016-396, 2016-416, 2016-424, 2016-474, 2016-672, 2016-767, 2016-779, 2016-915, 2017-058, 2017-085, 2017-211, 2017-226, 2017-258, 2017-275, 2017-301, 2017-339, 2017-398, 2017-403, y 2017-565, (…).

Soportes contables

Concepto	Pregunta
2017-226	*"(…) En el año 2017 fui contratado para asesorar a un comerciante de la ciudad de Ocaña, el anterior contador manifiesta que el ya no pertenece a la empresa y que los registros que poseía en su computador y programa contable los borro y manifiesta que el nuevo contador es el responsable de entregar y reconstruir todo para presentar la información exógena 2016 y todas las obligaciones del contribuyente de 2016.* *¿Debe el anterior contador presentar la información exógena 2016, ya que él tiene la información?"*

Respuesta

(…) Los libros de contabilidad, los estados financieros, los soportes internos y externos, las actas y demás documentos, son propiedad del conjunto residencial, por lo que el Contador Público no puede retenerlos, sustraerlos, ni apoderarse de ellos. Otra cosa son los papeles de trabajo del Contador Público, en donde debe dejar constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional; estos sí son de propiedad exclusiva del profesional, según lo establecido en el artículo 9° de la Ley 43 de 1990.

Adicionalmente, el artículo 45 de la precitada norma, enuncia:

"Artículo 45. El Contador Público no expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados."

De acuerdo a lo anterior, y dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, la responsabilidad del Contador Público saliente respecto a la presentación de la información exógena de la vigencia 2016 expiró en el momento en que este profesional presentó y fue aceptada su carta de renuncia. Ahora bien, de acuerdo a los antecedentes de la consulta, el Contador Público al finalizar su relación laboral con su cliente debió revisar las condiciones de su contrato con el fin de conocer los papeles, documentos e informes que debía entregar para dejar resueltos todos los aspectos relacionados con su ejercicio profesional hasta la fecha de su retiro.

En conclusión, este profesional deberá suministrar la información correspondiente a registros contables de la vigencia 2016 para que el nuevo Contador Público pueda generar los informes correspondientes a dicha vigencia.

La entidad puede presentar una queja ante la Junta Central de Contadores, que es el órgano disciplinario de la profesión, con el fin de que este profesional entregue la información que se niega a facilitar. Respecto a los términos de la consulta, referentes a la información exógena de la vigencia 2016, procederemos a dar traslado parcial a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (...)

Soportes contables

Concepto	Pregunta
2017-431	*"Los soportes contables son los documentos que sirven de base para registrar las operaciones comerciales de una empresa, es por ello que se debe tener un especial cuidado en el momento de elaborarlos. Donde se elaboran en original y tantas copias como las necesidades de la empresa exijan."* *En el caso de un establecimiento de comercio que vende productos al detal, y registra las ventas mediante máquina registradora y se saca al final del día, el informe Z que expide la máquina registradora. ¿Con este resumen que ella expide cómo se procede a hacer la contabilización en el software? Me refiero a qué documento soporte utilizo; ¿si utilizo una factura, necesito autorización de numeración de facturación? O cómo debo hacer el registro."*

Respuesta

Dando respuesta a las inquietudes planteadas en la consulta por parte de la peticionaria, en nuestra opinión, el informe Z podrá ser base para el registro de la información correspondiente a las ventas al detal, siempre y cuando proporcione la información mínima requerida para efectos de registro y control de dichas operaciones en cuanto a identificación y trazabilidad de las mismas.

En cuanto a la resolución de facturación enunciada por la consultante, está deberá ser de carácter obligatorio al momento de generar facturas a los clientes, tal como lo establece la norma tributaria.

En cuanto a su pregunta, referente al registro de los ingresos, El párrafo 23.8 del a Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias, establece:

"23.8 Normalmente, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables de forma separada de una única transacción cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores.

Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial logrado no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones de forma conjunta cuando venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes en una fecha posterior, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción."

Se tiene que a propósito de la obligación que a los comerciantes les asiste de conservar, con arreglo a la Ley, la correspondencia y demás documentos relacionados con sus negocios o actividades, el artículo 134 de Decreto 2649 de 1993, en clara alusión a los artículos 49 y 60 del Código de Comercio, establece:

"Los entes económicos deben conservar debidamente ordenados los libros de contabilidad, de actas, de registro de aportes, los comprobantes de cuentas, los soportes de contabilidad y la correspondencia relacionada con sus operaciones.

Salvo lo dispuesto en normas especiales, los documentos que deben conservarse pueden destruirse después de veinte (20) años contados desde el cierre de aquellos o la fecha del último asiento, documento o comprobantes. No obstante lo anterior, cuando se garantice su reproducción por cualquier medio técnico, pueden destruirse transcurridos diez (10) años…"

Sobre este particular el código de comercio manifiesta:

"TITULO TERCERO

De las normas sobre registros y libros

Art. 123. Soportes. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechado y autorizado por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle."

Así las cosas, dando respuesta a la tercera pregunta, en nuestra opinión, el concepto bajo el cual se facture a los clientes debe ser aquel que fue establecido en el contrato de prestación de servicios con el cual se oficializó la relación comercial aplicando los criterios de reconocimiento de ingresos, enunciados en el articulado antes citado y contenido en el anexo No .2 del Decreto 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016.

Es preciso aclarar que la presenta respuesta tiene un enfoque netamente contable, y nada tiene que ver con el tratamiento fiscal, sobre el cual en opinión de este Consejo, la peticionaria debería consultar a la DIAN. (…).

Transacciones en moneda extranjera

Concepto	Pregunta
2017-0901	*(…) tengo una empresa y estoy empezando a facturar en Euros, quisiera saber cómo debería ser la contabilización (…) de una factura de 1.000 euros con fecha de expedición 31 de julio de 2017 y pago 8 de agosto de 2017.* *(…) la Superintendencia Financiera certifica la TRM de dólares pero no encuentro ¿quién certifica los euros? ¿cómo se debe definir la diferencia en cambio teniendo en cuenta que se deben convertir los euros a dólares y los dólares a pesos?*

Respuesta

(…) la NIC 21 contiene directrices para el reconocimiento inicial y posterior en los estados financieros. Tratándose de una entidad clasificada en el Grupo 2, las directrices son la Sección 30 de la NIIF para las PYMES.

En relación con su pregunta sobre la entidad que certifica el tipo de cambio de otras monedas diferentes al dólar, en la página del Banco de la República, enlace estadísticas, enlace tasas de cambio, enlaces disponibles, se puede obtener la conversión diaria del tipo de cambio Euro - Dólar, el cual le servirá para convertir posteriormente los dólares obtenidos a la moneda de curso legal en Colombia, esto es el peso.

Por ejemplo, si el valor en EUROS es de 10.000, según el Banco de la República, la tasa de conversión a dólares para el día 26/10/2017 para comprador es de 1,17020, esto equivaldría a 11.702 dólares por la tasa de cambio del dólar al 26/10/2017 TRM que es $3.008,80, los pesos equivalentes serían $35.208.977,60.

A continuación, trascribimos algunos párrafos de la Sección 30 de la NIIF para las PYMES, (…)

"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 la 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 periodo. Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo".

30.9 Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad:

a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre;
b) convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y (…).

30.10 Una entidad reconocerá, en los resultados del periodo en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al 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 periodo o en periodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.

30.11 Cuando otra sección de esta Norma requiera que se reconozca una ganancia o pérdida procedente de una partida no monetaria en otro resultado integral, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida no monetaria se reconozca en resultados, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en los resultados del periodo." (...)

Vigencia de los Decretos 2649 y 2650 de 1993

Concepto	Pregunta
2017-0528	"*De acuerdo con los cambios normativos que se están presentando en Colombia de acuerdo al adoptar las NIIF, es claro que esta normatividad deroga al Decreto 2649 de 1993, de acuerdo al Decreto 2784 de 2012 y Decreto 3022 de 2013.* *Pero hasta donde he leído estos decretos no deroga el Decreto 2650 que es el plan de cuentas. De lo anterior me gustaría que el consejo me aclare si el Decreto 2650 ya fue derogado o sigue vigente en su aplicación*".

Respuesta

De acuerdo con lo indicado en el cuadro anterior, para los tres marcos normativos que deben aplicar las entidades del sector privado, el impuesto al consumo es parte del costo del inventario si no es recuperable posteriormente de las autoridades fiscales (…)

(…) Los artículos 1.1.1.3., 1.1.2.3., 1.1.3.3., del Decreto 2420 de 2015, compilatorio de los marcos de información financiera y aseguramiento en Colombia establecen lo siguiente para los Grupos 1, 2, y 3:

Descripción	***Detalle***
Art. 1.1.1.3. **Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 1**	***5. Últimos estados financieros conforme a los Decretos número 2649 y 2650 de 1993 y normatividad vigente:*** *Se refiere a los estados financieros preparados con corte al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo en el corte al 31 de diciembre del 2015 esta fecha será el 31 de diciembre de 2014.* ***6. Fecha de aplicación: Es aquella a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable vigente al 29 diciembre de 2012 y comenzará la aplicación del nuevo marco técnico normativo para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros****. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo en el corte al 31 de diciembre del 2015* ***esta fecha será el 1° de enero de 2015*** *(Subrayado y negrilla por fuera del texto).*
Art. 1.1.2.3. **Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2.**	***5. Últimos estados financieros conforme a los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y demás normatividad vigente:*** *Se refiere a los estados financieros preparados con corte al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que las modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2016, esta fecha será el 31 de diciembre de 2015.* ***6. Fecha de aplicación.*** *Es aquella a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable vigente al 27 de diciembre de 2013 y comenzará la aplicación del nuevo marco técnico normativo para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros. En el caso de la*

Descripción	Detalle
	*aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre del 2016, **esta fecha será el 1° de enero de 2016**. (Subrayado y negrilla por fuera del texto).*
Art. 1.1.3.3. **Cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas.**	***5. Últimos estados financieros conforme a los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y normatividad vigente**: Se refiere a los estados financieros preparados al 31 de diciembre de 2014 inmediatamente anterior a la fecha de aplicación. Para todos los efectos legales, esta preparación se hará de acuerdo con lo previsto en los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces.* ***6. Fecha de aplicación**: **1° de enero de 2015.** Es aquella fecha a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable actual y comenzará la aplicación de los nuevos estándares para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros. (Subrayado y negrilla por fuera del texto).*

(…), la fecha a partir de la cual deben aplicarse los nuevos marcos de información financiera para todos los efectos (contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros de propósito general) es el 1 de enero de 2015 (para las entidades de los Grupos 1 y 2), y 1 de enero de 2016 (para las entidades del Grupo 2).

No obstante, también debe tenerse en cuenta que en el numeral 3 del Art. 2.1.1., del Decreto 2420 de 2015, se estableció lo siguiente:

(…). "Los Decretos 2649 y 2650 de 1993, no se compilan en razón a que: los Decretos 2784 de 2012; 2706 de 2012; y 3022 de 2013, y 3023 2013, compilados en el presente Decreto, dispusieron que a partir de la de aplicación establecida dentro de la vigencia los mismos cesará la utilización del marco normativo vigente contenido en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y sus normas modificatorias, y comenzará la aplicación de los nuevos estándares para todos los efectos, con excepción de los efectos tributarios, para los cuales, conforme al Decreto 2548 de 2014, reglamentario del artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 y del artículo 165 de la Ley 1607[16], las remisiones contenidas en las normas tributarias a las contables se entenderán realizadas a los Decretos 2649 y 2650 de 1993 por un periodo de cuatro (4) años contados a partir de las fechas señaladas en el artículo 1 del Decreto de 2014.

El Decreto 2649 de 1993, además lo previsto para los efectos contemplados en el Decreto 2548 de 2014, continuará vigente en lo no regulado por Decretos 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan "

En conclusión, las directrices contables contenidas en el Decreto 2649 y 2650 de 1993 cesaron su aplicación a partir de la vigencia de los nuevos marcos normativos, salvo por lo no regulado por el Decreto compilatorio 2420 de 2015 y sus modificatorios. Un ejemplo de asuntos aun no regulados es el caso de las normas sobre registros y libros, contenidas en los Art. 123 a 135 de este Decreto, que aún continúan vigentes.

Por lo anterior, llevar la contabilidad oficial y los libros de comercio, y presentar estados financieros con fundamento en el Decreto 2649 y 2650 de 1993, con posterioridad a las fecha de vigencia de los nuevos marcos de información financiera, es un incumplimiento de las disposiciones legales que establecen las directrices para la elaboración de estados financieros de propósito general, los cuales en el caso de que sean elaborados con fundamento en el Decreto 2649 de 1993, no tendrían los efectos legales que de ellos se derivan. (…)

[16] La Ley 1607 de 2012 y su Decreto Reglamentario 2548 de 2014 fue derogado por la Ley 1819 de 2016.

Participantes en la elaboración de la compilación

Consejero ponente de la compilación

Leonardo Varón García

Miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en 2020

Wilmar Franco Franco – consejero - presidente

Carlos Augusto Molano Rodriguez - consejero

Leonardo Varón García - consejero

Jesús María Peña Bermúdez - consejero

Miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en 2017

Wilmar Franco Franco – consejero - presidente

Daniel Sarmiento Pavas - consejero

Luis Henry Moya Moreno - consejero

Gabriel Gaitan León - consejero

Contadores Públicos que participaron en el documento de compilación

Participaron en el documento contadores públicos de diferentes ciudades, tales como Bogotá, Villavicencio, Neiva, Cajicá, Bucaramanga, San José de Cúcuta, Quibdó y Tunja a través de un grupo de estudio en colaboración con el Colegio de Contadores Públicos de Colombia.

Ana Elvira Boyacá Rodriguez

Angela Mireya Sánchez Beltrán

Boris René Cárdenas Torres

Claudia Margoth Vargas Cabezas

Diana Rocío Choconta Rodríguez

Elvia Maria Celis Conde

Fabián Andrés Barón Sierra

Fayber Herrera Celis

Henry Garavito Arias

Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Jairo Gonzalez Guevara

Jaqueline Jaramillo Cuevas

Julia Helena Ibañez Silva

Julie Paola Noguera Chaparro

Leonardo Varón García

Lilian Stella Miranda Ramirez

Margarita Montalvo Varón
Maria Helena González Rojas
María Luz Mila Lamuz Galvis
Marisol Agudelo Castrillón
Martha Cusguen Londoño
Mauricio Orlando Paredes Becerra
Miguel Ángel Triana Rojas
Miguel Ángel Díaz Martínez
Nely Umbarila Corredor
Olga Lucia Castiblanco Gómez
Omar Alberto Benitez Aníbal
Paola Andrea Sanabria González
Rodolfo Antonio Munévar Moreno
Roger Mauricio Vargas León
Yuli Paola Rojas García

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Aprobado mediante acta No 57 del 24 de noviembre de 2020

Fotografía: Ángela María Cardozo Sánchez